MINISTERUL EDUCAŢIEI NAŢIONALE ŞI CERCETĂRII ŞTIINŢIFICE

profesor gradul I MARIA POPAN

CONTABILITATEA

EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR

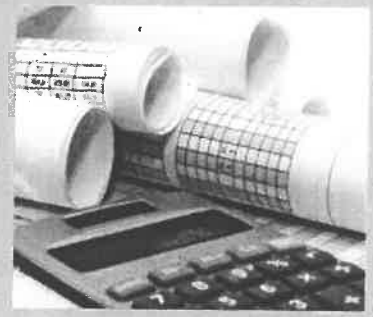
Clasa a XI-a

MODUL IV

FILIERA TEHNOLOGICĂ, PROFILUL SERVICII

EDIŢIA a III-a

Conţinut actualizat

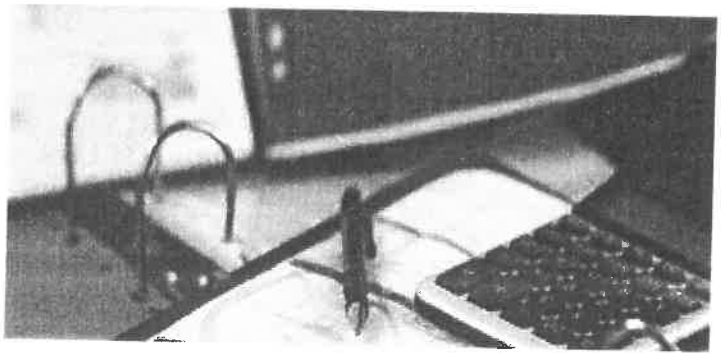


oscar print
Editură
Tipografie

CUPRINS

Cap. 1. UTILIZAREA PLANULUI DE CONTURI 5
1.1. Utilizarea Planului de conturi pentru înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor 6
1.2. Teste 13
Cap. 2. CONTABILITATEA CAPITALULUI ŞI REZERVELOR 15
2.1. Structura capitalurilor proprii 16
2.2. Contabilitatea capitalului social 16
2.3. Contabilitatea capitalurilor proprii nenominalizate 29
2.3.1. Contabilitatea primelor de capital 29
2.3.2. Contabilitatea rezervelor din reevaluare 33
2.3.3. Contabilitatea rezervelor 34
2.3.4. Contabilitatea acţiunilor proprii 37
2.3.5. Contabilitatea rezultatului exerciţiului şi a rezultatului reportat 39
2.4. Alte operaţii de capital 49
2.4.1. Contabilitatea provizioanelor 49
2.4.2. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate 50
2.5. Laborator tehnologic 54
2.6. Teste 59
Cap.3. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR 62
3.1. Contabilitatea imobilizărilor corporale 63
3.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale 76
3.3. Contabilitatea imobilizărilor financiare 77
3.4. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor 79
3.5. Laborator tehnologic 82
3.6. Teste 84
Cap.4. CONTABILITATEA STOCURILOR 86
4.1. Contabilitatea materiilor prime şi a materialelor consumabile 87
4.2. Contabilitatea materialelor de natura obiectelor de inventar 91
4.3. Contabilitatea produselor 92
4.4. Contabilitatea activelor biologice de natura stocurilor şi a produselor agricole 96
4.5. Contabilitatea mărfurilor 99
4.6. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor 108
4.7. Laborator tehnologic 110
4.8. Teste 111
Cap.5. CONTABILITATEA TERŢILOR 114
5.1. Contabilitatea furnizorilor şi clienţilor 115
5.2. Contabilitatea salariilor 122
5.3. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată 130
5.4. Contabilitatea impozitului pe profit şi a altor impozite şi taxe 137
5.5. Contabilitatea altor deconturi cu terţii 141
5.6. Contabilitatea subvenţiilor 142
5.7. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor 145

5.8. Laborator tehnologic 146
5.9. Teste 148
Cap.6. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR DE TREZORERIE 150
6.1. Contabilitatea operaţiilor băneşti efectuate prin casierie şi bancă 151
6.2. Contabilitatea investiţiilor pe termen scurt 158
6.3. Contabilitatea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie 160
6.4. Laborator tehnologic 161
6.5. Teste 163
Cap.7. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR 165
7.1. Contabilitatea operaţiilor privind cheltuielile şi veniturile 166
7.2. Teste 169
Cap.8. RECAPITULĂRI ŞI EVALUĂRI 170
8.1. Teste 171
ANEXĂ **PLANUL DE CONTURI GENERAL** 174
BIBLIOGRAFIE 181



CAPITOLUL 1
UTILIZAREA PLANULUI DE CONTURI

CUPRINDE

- Utilizarea Planului de conturi pentru înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor
- Teste

COMPETENŢE

- Delimitarea noţiunilor privind structura Planului de conturi
- Identificarea conturilor în vederea efectuării analizei contabile
- Utilizarea conturilor din Planul de conturi pentru înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice
- Rezolvarea de teste specifice

Prin sistemul său de conturi, contabilitatea ne oferă posibilitatea sistematizării şi memorării evenimentelor economice cu modificările ce se produc în cadrul elementelor sale.

1.1. UTILIZAREA PLANULUI DE CONTURI PENTRU ÎNREGISTRAREA EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR

Definiţie. Caracteristici. ***Planul de conturi este un sistem ordonat de conturi care cuprinde totalitatea conturilor folosite de contabilitate pentru realizarea obiectivelor sale.*** Se prezintă sub forma unei liste standard şi are caracter obligatoriu. Este emis de *Ministerul Finanţelor Publice* împreună cu Normele metodologice de aplicare a acestuia.

Conform actualelor reglementări legislative, entităţile economice folosesc **Planul de conturi general**, conform Ordinului Ministrului Finanţelor Publice nr.1802 din 25 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind Situaţiile financiare anuale individuale şi Situaţiile financiare anuale consolidate (OMFP 1802/2014).

Menţiune: Pentru studiul caracteristicilor şi particularităţilor planului de conturi, se va folosi ca şi material didactic Extras din Planul de conturi general conform OMFP 1802/2014 – anexă la manual.

PLANUL DE CONTURI GENERAL

Structura planului de conturi cuprinde: **clase, grupe, conturi**. Fiecare din aceste structuri are un simbol *cifric* şi o denumire *letrică proprie*.

Clasificarea şi ordonarea acestor structuri se face după **criteriul zecimal**. După acest criteriu, Planul de conturi cuprinde 10 clase, fiecare clasă cuprinde 10 grupe, fiecare grupă 10 conturi sintetice de gradul I şi fiecare cont de gradul I cuprinde 10 conturi sintetice de gradul II (fig. 1.1.).

Clasa	Grupa	Cont sintetic gradul I	Cont sintetic gradul II
1	10 – 19	100 – 199	1.000 – 1.999
2	20 – 29	200 – 299	2.000 – 2.999
3	30 - 39	300 - 399	3.000 – 3.999
9	90 – 99	900 - 999	9.000 – 9.999

Fig. 1.1. Simbolizarea conturilor după sistemul zecimal

Actualul Plan de conturi general, cuprinde 9 clase de conturi simbolizate cu o cifră:

clasa 1 – Capital şi rezerve
clasa 2 – Conturi de imobilizări
clasa 3 – Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie
clasa 4 – Conturi de terţi
clasa 5 – Conturi de trezorerie
clasa 6 – Conturi de cheltuieli
clasa 7 – Conturi de venituri

clasa 8 – Conturi speciale
clasa 9 – Conturi de gestiune

Clasificarea zecimală se regăseşte în structura simbolurilor asociate conturilor. În modelul următor, notăm cu N = numărul de ordine al cifrei din simbolul contului (fig.1.2):

N_1 (1 - 9) _____ clasa (1 cifră)
$N_1 N_2$ (10 - 99) _____ grupa (2 cifre)
$N_1 N_2 N_3$ (100 - 999) _____ cont sintetic de gradul I (3 cifre)
$N_1 N_2 N_3 N_4$ (1000 - 9999) _____ cont sintetic de gradul II (4 cifre)

Fig. 1.2. Model de simbolizare a Planului de conturi

Schema *detalierii* continuă după aceleaşi criterii şi pentru conturile analitice. În Planul de conturi, clasele, grupele şi conturile sintetice au caracter maximal standardizat iar conturile analitice sunt diferenţiate după natura elementului patrimonial şi specificul entităţii (fig. 1.3).

Clasa (1 cifră)	Grupa (2 cifre)	Cont sintetic gradul I (3 cifre)	Cont sintetic gradul II (4 cifre)	Cont analitic (opţional)
2 Imobilizări	21 Imobilizări corporale	213 Instalaţii tehnice şi mijloace de transport	2131 Echipamente tehnologice 2132 Aparate şi instalaţii de măsură, control şi reglare 2133 Mijloace de transport	Strung Raboteză

Fig. 1.3. Exemple detaliere conturi

Identificarea conturilor. Orientarea în Planul de conturi şi aplicarea lui corectă are o importanţă deosebită, deoarece pe baza lui se efectuează analiza contabilă şi se *identifică conturile* care alcătuiesc formula contabilă şi articolul contabil.

Informaţiile prezentate în documente care atestă efectuarea operaţiilor economice urmează să fie preluate şi prelucrate în contabilitate prin analiza contabilă.

Analiza contabilă este procedeul de cercetare a fiecărei operaţii economice în vederea stabilirii corespondenţei dintre conturi şi determinarea formulei contabile. *Exemplificăm* etapele analizei contabile pentru operaţia: *Aprovizionare mărfuri de la furnizori în valoare de 10.000 lei (fără TVA).* Analiza este efectuată la fig. 1.4. Pentru identificarea conturilor în Planul de conturi se parcurg următoarele *etape*:

a. Contul 371 Mărfuri:

1. Stabilirea *clasei* de conturi: *Clasa 3 Conturi de stocuri şi producţie în execuţie*
2. Stabilirea *grupei* de conturi: *Grupa 37 Mărfuri*
3. Identificarea *contului sintetic de gradul I: 371 Mărfuri*
4. Identificarea *contului sintetic de gradul II (dacă există): - Obs: În Planul de conturi nu se detaliază contul sintetic de gradul I, 371 Mărfuri, în cont sintetic de gradul II*
5. Contul sintetic de gradul I sau gradul II se dezvoltă (opţional) în *conturi analitice* în funcţie de

necesităţile de detaliere a informaţiei contabile: *Contul sintetic de gradul I 371 Mărfuri, se poate dezvolta în analitice, în funcţie de metoda de evidenţă, pe sortimente de mărfuri.*

Exemple: Cont sintetic: gradul I 371 Mărfuri
Conturi analitice: 371/Sortimentul A, 371/Sortimentul B, samd.

b. Contul 401 Furnizori:

1. Stabilirea *clasei* de conturi: *Clasa 4 Conturi de terţi*
2. Stabilirea *grupei* de conturi: *Grupa 40 Furnizori şi conturi asimilate*
3. Identificarea *contului sintetic de gradul I: 401 Furnizori*
4. Identificarea *contului sintetic de gradul II (dacă există): - Obs: În Planul de conturi nu se detaliază contul sintetic de gradul I 401 Furnizori în cont sintetic de gradul II*
5. Contul sintetic de gradul I sau II se dezvoltă (opţional) în *conturi analitice* în funcţie de necesităţile de detaliere a informaţiei contabile.

Exemple: Cont sintetic: gradul I 401 Furnizori
Conturi analitice: 401/„Alfa" SRL, 401/„Beta" SRL, samd.

ANALIZA CONTABILĂ

I. Stabilirea elementelor patrimoniale care se modifică:
Elemente patrimoniale: Mărfuri
Datorie furnizori

II. Detrminarea conturilor în care se înregistrează elementele de activ şi de pasiv:
Plan de conturi:

Clasa 3 Conturi de stocuri	***Clasa 4 Conturi de terţi***
Grupa 37 Mărfuri	*Grupa 40 Furnizori şi conturi asimilate*
Cont gradul I 371 Mărfuri	*Cont gradul I 401 Furnizori*

III. Stabilirea sensului modificării şi aplicarea regulilor de funcţionare ale conturilor:
371 Mărfuri + A → D 10.000
401 Furnizori + P → C 10.000

IV. Stabilirea formulei contabile şi înregistrarea în conturi:

371 Mărfuri = 401 Furnizori 10.000

D	*371 Mărfuri*	*C*	*D*	*401 Furnizori*	*C*
401	*10.000*			*371*	*10.000*

Fig. 1.4. Analiza contabilă şi identificarea conturilor în Planul de conturi

Particularităţi În vederea identificării conturilor în Planul de conturi trebuie să ţinem cont de anumite *particularităţi* pe care acesta le prezintă şi care ne ajută să ne orientăm în cadrul lui.

• Planul de conturi este elaborat în concordanţă cu *conceptul contabilităţii în două circuite (dualist)*, respectiv contabilitatea financiară (clasele de la 1 la 8) şi contabilitatea internă de gestiune (clasa 9).

• *Ordonarea conturilor* s-a făcut în general, după *criteriul bilanţier*, adică în ordinea prezentării posturilor în bilanţ. În felul acesta se extrage mai uşor din conturi informaţia necesară completării şi redactării bilanţului. Conturile din clasele de la 1 la 5 prezintă solduri la sfârşitul perioadei. Cu aceste solduri finale se formează posturile bilanţiere. Ele se mai numesc şi *conturi bilanţiere* (apar în bilanţ).

• Conturile din clasele 6 şi 7 *se soldează* obligatoriu la sfârşitul exerciţiului şi *nu apar în bilanţ*. Rulajele lor se regăsesc în secţiunea „Cont de profit şi pierdere" ca şi componentă a Situaţiilor financiare anuale.

• Planul de conturi are *caracter maximal* pentru clasele de la 1 la 7 şi *minimal* pentru clasele de la 8 la 9. Aceste caracteristici arată că nu putem adăuga conturi la clasele de la 1 la 7, iar pentru clasele 8 - 9 putem introduce şi alte conturi, în funcţie de specificul activităţii şi necesitatea de detaliere a informaţiei.

• Conturile speciale din clasa 8, grupa 80 Conturi înafara bilanţului, funcţionează în partidă simplă, fără conturi corespondente. *(Exemplu: D 8031 Imobilizări corporale luate cu chirie)*

• Conturile sintetice de gradul I au aceeaşi funcţie contabilă cu grupa din care provin şi se numesc *„conturi regulă"*. Aceste conturi au ultima cifră (N3) simbolizată de la 1 la 8. Conturile simbolizate cu cifra 9 în poziţia a treia (N_3) se numesc *„conturi excepţie"* şi au funcţie contrară grupei din care provin (fig.1.5)

Grupa 40 Furnizori şi conturi asimilate	
Conturi regulă (P)	401 Furnizori (P) 403 Efecte de plătit (P) 404 Furnizori de imobilizări (P) 405 Efecte de plătit pentru imobilizări (P) 408 Furnizori – facturi nesosite (P)
Cont excepţie (A)	409 Furnizori – debitori (A)

Fig.1.5. Exemplu: Conturi regulă şi conturi excepţie

• Conturile sintetice de *gradul II* au *aceeaşi funcţie contabilă* (A sau P) ca şi contul sintetic de gradul I din care provin (fig.1.6), excepţie *conturile bifuncţionale* (A/P) care au funcţii diferite (fig.1.7).

Cont sintetic de gradul I 431 Asigurări sociale – cont de pasiv (P)	
Conturi sintetice de gradul II – conturi de pasiv (P)	**4311 Contribuţia unităţii la asigurări sociale (P)** **4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale (P)** **4313 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)** 4314 Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate (P)

Fig.1.6. Exemplu: Funcţia contabilă a conturilor sintetice de gradul II (regula generală)

Cont sintetic de gradul I 438 Alte datorii şi creanţe sociale – cont bifuncţional (A/P)	
Cont sintetic de gradul II – cont de pasiv (P)	4381 Alte datorii sociale (P)
Cont sintetic de gradul II – cont de activ (A)	4382 Alte creanţe sociale (A)

Fig.1.6. Exemplu: Funcţia contabilă a conturilor bifuncţionale de gradul II

• La clasele de conturi 2,3,4 şi 5, ultima grupă o formează *grupa conturilor de ajustări.* Ajustările pot fi pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare. Simbolizarea acestor grupe se face cu cifra 9 în poziţia a doua (N2) – fig.1.8.

grupa 29	**Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor**
grupa 39	**Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie**
grupa 49	**Ajustări pentru deprecierea creanţelor**
grupa 59	**Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie**

Fig.1.8. Exemple Conturi de ajustări

• Respectarea în simbolizare a unor *simetrii* între grupe şi conturi (fig.1.9):

Grupa 37 Mărfuri – Cont sintetic de gradul I 371 Mărfuri - Cont sintetic de gradul I 607 Cheltuieli privind mărfurile – Cont sintetic de gradul I 707 Venituri din vânzarea mărfurilor

Fig.1.9. Exemple: Conturi cu simbolizare simetrică

• Multe relaţii între simbolurile conturilor de cheltuieli şi venituri sunt de tipul *„conturi pereche"*(fig.1.10).

Cont 665	**Cheltuieli din diferenţe de curs valutar**	–	**Cont 765 Venituri din diferenţe de curs valutar**
Cont 666	**Cheltuieli privind dobânzile**	–	**Cont 766 Venituri din dobânzi**
Cont 668	**Alte cheltuieli financiare**	–	**Cont 768 Alte venituri financiare**

Fig.1.10. Exemple: Conturi cu simbolizare tip pereche

• Prin excepţie, unele conturi sintetice de gradul I sunt *neoperaţionale*, adică nu pot fi folosite individual pentru înregistrări în contabilitate prin formulă contabilă. În schimb, conturile de gradul II aferente acestora sunt *operaţionale* (fig.1.11).

Cont neoperaţional	442 Taxa pe valoarea adăugată
Conturi operaţionale	4423 TVA de plată (P) 4424 TVA de recuperat (A) 4426 TVA deductibilă (A) 4427 TVA colectată (P) 4428 TVA neexigibilă (A/P)

Fig.1.11. Exemple: Conturi neoperaţionale şi operaţionale

• Conturile din grupele 68 „Cheltuieli cu amortizarea, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare" şi 78 „Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare" sunt structurate pe două criterii: după *natura activităţii* (exploatare, financiară) şi pe *categorii de ajustări* (pentru depreciere sau pierdere de valoare), fig.1.12.

Cont 6814 Cheltuieli de **exploatare** privind ajustările pentru **deprecierea** activelor circulante

↓ **natura activităţii** ↓ **ajustare**

Cont 7864 Venituri **financiare** din ajustări pentru **pierderea de valoare** a activelor circulante

↓ **natura activităţii** ↓ **ajustare**

Fig.1.12. Exemple: Conturi de cheltuieli şi venituri după natura activităţii şi pe categorii de ajustări

• În cele mai multe situaţii, la *simbolizarea grupelor* de conturi, *ultima cifră* (N2) începe de la 0 şi se termină la 9 iar la simbolizarea conturilor sintetice de gradul I (N3) şi a conturilor sintetice de gradul II (N4) *ultima cifră* începe de la 1 şi se termină la 9 (fig.1.13).

a. Grupe de conturi
Grupa 30 Stocuri de materii prime şi materiale
.....
Grupa 39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

b. Conturi sintetice de gradul I
Cont sintetic de gradul I 401 Furnizori
.....
Cont sintetic de gradul I 409 Furnizori - debitori

c. Conturi sintetice de gradul II
Cont sintetic de gradul II 2671 Sume datorate de entităţile afiliate
.....
Cont sintetic de gradul II 2679 Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate

Fig.1.13. Exemple: Simbolizarea ultimei cifre din grupe şi conturi sintetice

• *Numărul simbolurilor cifrice* rezultate din detalierea după sistemul zecimal formează un *sistem*. Însă, nu toate simbolurile pentru determinarea conturilor sunt utilizate în prezent. Simbolurile nefolosite în sistemul de codificare zecimal, sunt *rezervate* pentru a fi folosite ulterior odată cu necesitatea introducerii de noi simboluri de conturi (fig.1.14)

Grupa 41 Clienţi şi conturi asimilate	
Simbol folosit	411 Clienţi (A)
Simbol nefolosit	412
Simbol folosit	413 Efecte de primit de la clienţi (A)
Simboluri nefolosite	414
	415
	416
	417
Simboluri folosite	418 Clienţi – facturi de întocmit (A)
	419 Clienţi – creditori (P)

Fig.1.14. Exemple: Folosirea simbolurilor în Planul de conturi

Indicaţii: *Pentru identificarea corectă a fiecărui cont se stabilesc 2 caracteristici: conţinutul economic şi funcţia contabilă. Conţinutul economic arată elementul patrimonial a cărui evidenţă o ţine iar funcţia contabilă se raportează la proveniența din bilanţ: conturi de A, conturi de P sau bifuncţionale A/P. Exemplu: Contul 301 Materii prime. a. După conţinutul economic este un cont de stocuri, ţine evidenţa materiilor prime dintr-o entitate. b. După funcţia contabilă este cont de activ (A).*

Rezumat

Planul de conturi reuneşte toate conturile într-un sistem. Se prezintă sub forma unei liste unde sunt structurate pe clase, grupe, cont sintetic de gradul I, cont sintetic de gradul II. Fiecărui cont i se atribuie un simbol cifric care-l diferenţiază de alte conturi şi simplifică utilizarea conturilor prin marcarea cifrică. Stabilirea relaţiilor de corespondenţă între conturi, devine prin tehnica contabilă relaţia de corespondenţă între simbolurile cifrice. Ordonarea simbolurilor s-a făcut după criteriul zecimal. Identificarea conturilor folosite pentru contabilizarea evenimentelor şi tranzacţiilor economice se face prin analiza contabilă. Pentru a ne orienta mai uşor în cadrul listei care alcătuieşte Planul de conturi trebuie să ţinem cont de anumite particularităţi pe care aceste le prezintă. Punctul final îl reprezintă identificarea conturilor sintetice cu care alcătuim formula contabilă iar în continuare stabilim conturile analitice.

Termeni cheie

- *cont*
- *denumirea contului*
- *debit*
- *credit*
- *conturi de activ*
- *conturi de pasiv*
- *conturi bifuncţionale*
- *sistem de conturi*
- *clasă de conturi*
- *grupă de conturi*
- *cont de gradul I*
- *cont de gradul II*
- *cont sintetic*
- *cont analitic*
- *corespondenta conturilor*
- *analiză contabilă*
- *formulă contabilă*
- *articol contabil*

De rezolvat: Analizaţi definiţiile termenilor cheie. Poate veţi dori să adăugaţi unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi cuvintele şi expresiile pe care le-aţi învăţat.

Mic dicţionar

- **clasă** - ordonare, grupare într-o ordine stabilită
- **clasificare** - ordonarea elementelor în clase şi grupe pe baza unor criterii
- **criteriu** - principiu de clasificare, de apreciere
- **evidenţă** - înregistrarea într-o anumită ordine a fenomenelor şi proceselor economice
- **grupă** - aşezare sistematică pe categorii
- **simbol** - semn care reprezintă în mod convenţional sau prin analogie un element, o noţiune, o idee etc.
- **tranzacţie** - înţelegere, învoială, convenţie; acord între două sau mai multe părţi prin care se transmit anumite drepturi sau se face un schimb comercial.

1.2. TESTE – Utilizarea Planului de conturi

1. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din definiţia Planului de conturi:

Planul de conturi este un .....(1)..... de conturi care cuprinde .....(2)..... folosite de contabilitate pentru realizarea obiectivelor sale.

2. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din următoarele afirmaţii:

Simbolizarea conturilor în Planul general de conturi se face după sistemul.....(1).....După acest sistem, Planul de conturi cuprinde .....(2)..... Fiecare clasă cuprinde .....(3).....Fiecare grupă cuprinde .....(4)..... Fiecare cont sintetic de gradul I cuprinde .....(5).....

3. Conturile sintetice de gradul I au:

a. 1 cifră b. 3 cifre c. 2 cifre d. 4 cifre

4. Pentru contul sintetic 2133 Mijloace de transport, stabiliţi: clasa, grupa, cont sintetic de gradul I, cont sintetic de gradul II.

5. Conceptul organizării contabilităţii în sistem dualist, se referă la:

a. contabilitatea internă de gestiune
b. calculaţia costurilor
c. contabilitatea financiară şi contabilitatea internă de gestiune
d. contabilitatea capitalului şi contabilitatea trezoreriei

6. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din următoarele afirmaţii :

Conturile sintetice se pot dezvolta opţional în funcţie de necesitatea de detaliere a informaţiei pentru fiecare entitate, pe conturi .....(1).....Cifra 9 în poziţia a doua din simbolul conturilor de gradul unu (N 2) reprezintă .....(2).....

7. Se dă următoarea listă de conturi:

1011 Capital subscris vărsat, 109 Acţiuni proprii, 2111 Terenuri, 345 Produse finite, 4382 Alte creanţe sociale, 509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt, 409 Furnizori-debitori, 601 Cheltuieli cu materiile prime, 151 Provizioane, 404 Furnizori de imobilizări, 419 Clienţi-creditori, 4111 Clienţi.

Se cere:
a. Identificaţi „conturile regulă" şi „conturile excepţie".
b. Stabiliţi funcţia lor contabilă.

8. Exemplificaţi un cont neoperaţional.

9. Scrieţi litera corespunzătoare fiecărui enunţ (a, b, c, d) şi notaţi în dreptul ei litera A, dacă apreciaţi că răspunsul este adevărat sau litera F, dacă apreciaţi că răspunsul este fals.
   a. Conturile analitice sunt cuprinse în Planul general de conturi.
   b. Conturile din clasa 6 şi 7 se soldează la sfârşitul perioadei
   c. Contul 448 este un cont monofuncţional de pasiv
   d. Perechea contului 666 este contul 765

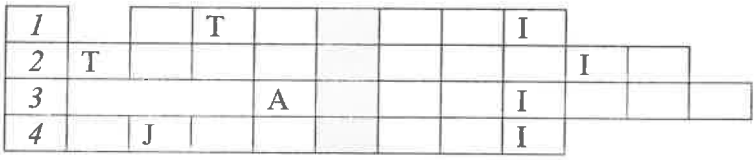
   Pentru variantele false ce cere argumentarea răspunsurilor, care se referă la enunţarea acestor variante în formă adevărată sau corectă (adică cum ar fi corect).

10. Î n coloana A sunt indicate *criterii de clasificare a conturilor* iar în coloana B *exemple de conturi*. Scrieţi asocierile corecte dintre fiecare cifră din coloana A şi litera corespunzătoare din coloana B:

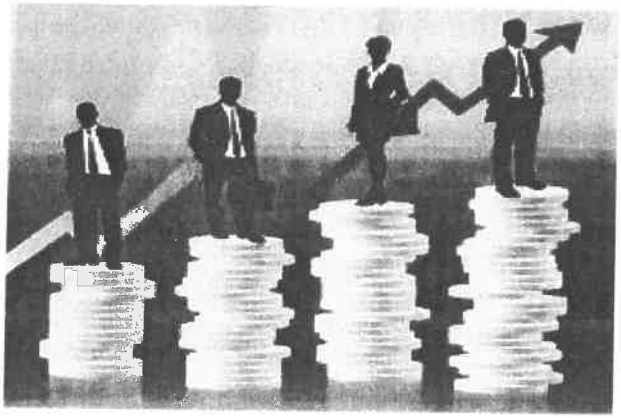
A. Criterii de clasificare	*B. Exemple de conturi*
1. Clasă de conturi	a. 21 imobilizări corporale
2. Grupă de conturi	b. Sortiment de mărfuri: Rochie
3. Cont sintetic de gradul I	c. 3022 Combustibili
4. Cont sintetic de gradul II	d. 4 Conturi de terţi
5. Cont analitic	e. Cont de activ
	f. 371 Mărfuri

11. Împărţiţi clasa de elevi pe 5 grupe. Repartizaţi pentru fiecare grupă de elevi câte o clasă de conturi, de la clasa 1 la clasa 5. Fiecare grupă de elevi va analiza particularităţile fiecărei clase de conturi. Concluziile vor fi comunicate întregii clase de elevi.

12. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* denumirea unei metode specifice contabilităţii:



Orizontală:
1. Sinonim pentru active circulante materiale
2. Clasa 5 de conturi
3. Cont opţional dezvoltător al conturilor sintetice
4. Conturi pentru deprecieri



CAPITOLUL 2

CONTABILITATEA CAPITALULUI ŞI REZERVELOR

CUPRINDE

- Structura capitalurilor proprii
- Contabilitatea capitalului social
- Contabilitatea capitalurilor proprii nenominalizate
- Alte operaţii de capital
- Laborator tehnologic
- Teste

COMPETENŢE

- Delimitarea noţiunilor teoretice privind categoriile de capitaluri
- Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind capitalul şi rezervele
- Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
- Stabilirea articolelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind capitalul şi rezervele
- Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Registrul Cartea mare, manual şi pe bază de soft specific
- Întocmirea Balanţei de verificare
- Analiza corelaţiei dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice
- Rezolvarea de teste specifice

2.1. STRUCTURA CAPITALURILOR PROPRII

Capitalul reprezintă expresia bănească a valorilor economice investite în producerea de noi valori economice cu scopul de a obține profit.

Capitalul are un *caracter stabil,* în sensul că asigură finanţarea activităţii agentului economic pe o perioadă mai mare de un an. Capitalul *se formează* la începutul activităţii agenţilor economici, *se modifică* prin creşterea sau diminuarea lui pe parcursul desfăşurării activităţii şi *se lichidează* la încetarea existenţei unităţii.

Capitalul şi rezervele formează *capitalurile proprii* ale entităţii, conform conceptului financiar de capital. În conformitate cu acest concept, capitalul este sinonim cu *activele nete* sau cu capitalurile proprii ale entităţii [1].

Capitalul propriu reprezintă dreptul acţionarilor sau asociaţilor asupra activelor unei entităţi, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii se compun din următoarele *structuri*: *capital social, prime de capital, rezerve din reevaluare, rezerve, acţiuni proprii, rezultatul exerciţiului, rezultatul reportat, (fig.2.1).*

Capitaluri proprii	**A. Capital social**	***Capital propriu nominalizat***
	B. Prime de capital	
	C. Rezerve din reevaluare	
	D. Rezerve	***Capitaluri proprii nenominalizate***
	E. Acţiuni proprii	
	F. Rezultatul exerciţiului	
	G. Rezultatul reportat	

Fig. 2.1. Structura capitalurilor proprii

Capitalul propriu se determină prin *însumarea algebrică,* cu plus sau cu minus, în funcţie de valoarea lor matematică, a elementelor care îl compun *(fig.2.2).* Capitalul social subscris de către acţionari sau asociaţi prin actele de constituire nominale se numeşte *capital propriu nominalizat.* Capitalul acumulat în continuare de către entitate ca urmare a unei activităţi profitabile, se numeşte *capital propriu nenominalizat* şi se formează din *prime de capital, rezerve din reevaluare, rezerve, acţiuni proprii rezultatul exerciţiului, rezultatul reportat.* Acţiunile proprii răscumpărate sunt prezentate în bilanţ ca şi o corecţie a capitalului propriu.

2.2. CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL

Noţiuni teoretice Capitalul social este *format* din aporturile aduse de acţionari sau asociaţi pentru constituirea şi dezvoltarea entităţii. Ei primesc după valoarea investită în capital o cotă-parte din profitul entităţii numit *dividend.* Capitalul social are un *caracter avansabil* şi exprimă finanţarea unităţii din aporturile în bani şi în natură ale proprietarilor. Se constituie la *înfiinţarea societăţii,* fiind o condiţie a existenţei şi funcţionării acesteia. Pe parcursul desfăşurării activităţii agentului economic, capitalul social poate *creşte* sau se poate *micşora* în funcţie de necesităţi. La întreprinderile individuale, constituirea capitalului are loc pe calea aportului personal al unui singur proprietar iar capitalul se numeşte *capital individual.*

1) *Ordin MFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind Situaţiile financiare anuale individuale şi Situaţiile financiare anuale consolidate*

La întreprinderile societare sau societăţile comerciale, aportul în numerar sau în natură (imobilizări, stocuri etc) se realizează de mai mulţi acţionari sau asociaţi iar capitalul se numeşte *capital social.*

CAPITALURI PROPRII		
Structuri capitaluri proprii		**Semnul algebric**
Capital social		+
Prime de capital		+
Rezerve din reevaluare		+
Rezerve		+
Acţiuni proprii	**Acţiuni proprii existente**	-
	***Câştiguri* legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii**	+
	***Pierderi* legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii**	-
Rezultatul exerciţiului	**Profit curent**	+
	Pierdere curentă	-
	Repartizarea profitului	-
Rezultatul reportat	**Profit nerepartizat**	+
	Pierderea neacoperită	-

Fig.2.2. Calcul capitaluri proprii

În evidenţa contabilă, capitalul social se diferenţiază în:

- *capital subscris*, format din capitalul angajat, promis pentru constituirea societăţii.
- *capital subscris vărsat*, care a fost aportat, pus la dispoziţia unităţii.
- *capital subscris nevărsat*, nedepus conform angajamentului asumat la înfiinţarea societăţii. Este calculat ca şi diferenţă între capitalul subscris şi capitalul subscris vărsat.

În funcţie de tipul juridic de societate, capitalul social este împărţit în *acţiuni* la societăţile de capitaluri şi în *părţi sociale* la societăţile de persoane. Aceste fracţiuni de capital, hârtii de valoare, au o valoare înscrisă pe ele, numită *valoare nominală* (VN) şi care dă posibilitatea evaluării capitalului social al entităţii astfel:

- Capital social = Număr de acţiuni × Valoare nominală

sau • Capital social = Număr de părţi sociale × Valoare nominală

Exemple:

1. ***Enunţ****: La entitatea „A" societate pe acţiuni (SA), se constituie capital social prin subscrierea de la mai mulţi acţionari a 24.000 de acţiuni cu valoarea nominală a unei acţiuni de 5 lei.* ***Se cere****: Calculaţi valoarea totală a capitalului social.*

Rezolvare*: Capitalul social = Număr de acţiuni × VN = 24.000 acţiuni x 5 lei = 120.000 lei.*

2. ***Enunţ****: La entitatea „B" societate cu răspundere limitată (SRL), se constituie capital social prin subscrierea de la 8 asociaţi a 400 de părţi sociale cu valoarea nominală a unei părţi sociale de 10 lei.* ***Se cere****: Calculaţi valoarea totală a capitalului social.* ***Rezolvare****: Capitalul social = Număr de părţi sociale × VN = 400 părţi social x 10 lei = 4.000 lei.*

Prin vânzarea-cumpărarea titlurilor la bursă (acţiuni sau părţi sociale) acestea capătă şi o altă valoare în funcţie de cererea şi oferta pe piaţa financiară, numită *valoare reală* sau *cotaţie.* La *stabilirea*

capitalurilor proprii, capitalul social se *însumează* algebric cu semnul plus *(vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii)*

Documente specifice Operaţiile economice privind capitalul social se înregistrează în următoarele documente: *Act constitutiv, Certificat de înregistrare, Încheiere de autentificare, Registrul acţionarilor sau Registrul asociaţilor, Chitanţă, Ordin de încasare bancar, Extras de cont, Registru de casă, Proces verbal de predare-primire, Prospect de emisiune, Proces verbal privind hotărârile AGA, Raport de evaluare etc.*

Constituirea capitalului social Se realizează prin *subscriere de aport* social de către acţionari sau asociaţi. Prin operaţia de subscriere, asociaţii sau acţionarii se angajează prin actul constitutiv la o contribuţie în *bani* sau *în natură* (bunuri materiale) în vederea înfiinţării societăţii comerciale. Ulterior capitalul se poate *majora* sau *diminua* în funcţie de volumul activităţii şi de necesităţi.

Conturi specifice

101 Capital (P)
1011 Capital subscris nevărsat (P)
1012 Capital subscris vărsat (P)
456 Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul (A/P)

Contul 101 Capital social. După *conţinutul economic* este un cont de capitaluri. După *funcţia contabilă* este un cont de pasiv. În *credit* se înregistrează operaţii de constituire şi majorare de capital iar în *debit* operaţii de micşorare şi anulare de captal. *Soldul final* este creditor şi arată captalul existent la sfârşitul perioadei. Deoarece între subscriere şi depunerea efectivă a capitalului există un decalaj de timp, contul de gradul I *101 Capital social* se dezvoltă în două conturi de gradul II *1011 Capital subscris nevărsat* şi *1012 Capital subscris vărsat*. Operaţiile de contabilizare a capitalului se înregistrează în conturile de gradul doi, care sunt conturi operaţionale. *Funcţionarea conturilor* este prezentată în *fig.2.3.*

D(-)	**1011 Capital subscris nevărsat**	(+)C
• transfer de capital de la capital nevărsat la capital vărsat la aducerea aportului	• subscriere de capital pentru constiutirea societăţii	
	SfC = capital nevărsat la sfârşitul perioadei	

D(-)	**1012 Capital subscris vărsat**	(+)C
• micşorări, reduceri, retrageri de capital • anulări de capital	• transfer de capital de la capital nevărsat la capital vărsat la aducerea aportului • majorări, creşteri de capital	
	SfC = capital vărsat la sfârşitul perioadei	

Fig. 2.3. Funcţionarea conturilor 1011 Capital subscris nevărsat şi 1012 Capital subscris vărsat

Conturile 1011 şi 1012 pot avea *solduri iniţiale*, care arată existenţele elementelor patrimoniale la începutul perioadei. *Contabilitatea analitică* a capitalului social se ţine pe acţionari sau asociaţi, cuprinzând numărul şi valoarea nominală a acţiunilor sau a părţilor sociale subscrise şi vărsate.

456 **Contul 456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul.** După *conținutul economic* este un cont de decontări privind capitalul între entitate și acționari sau asociați privind capitalul. După *funcția contabilă* este cont bifuncțional. La operațiile privind subscrierea și aportarea capitalului, contul 456 funcționează ca și un cont de *creanțe* după regulile conturilor de activ iar la operațiile de restituire, retragere de capital contul 456 funcționează ca și un cont de *datorii* după regulile conturilor de pasiv.Contul 456 poate avea *solduri debitoare sau creditoare*, după caz (dar nu concomitent). Funcționarea contului este prezentată în *fig.2.4.*

D(±)	**456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul**	(±)C
• subscriere de capital pentru constiutirea societății • restituiri de aporturi pentru capital retras		• aport efectiv în bani sau în natură la constituirea capitalului • capital retras de către acționari /asociați
SfD = aport nedepus la constituire capital		SfC = capital retras de restuituit

Fig. 2.4. Funcționarea contului 456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul

Contul *456* poate avea sold inițial, care arată existențele elementelor patrimoniale la începutul perioadei. *Contabilitatea analitică* a decontărilor se ține pe acționari sau asociați, pe categorii de aporturi subscrise și aduse efectiv în entitate.

Exemplificăm principalele operații economice generate de constituirea capitalului social la fig.2.5.

Constituirea capitalului social – exemple operații

Nr. crt.	***Denumirea operațiilor economice***	***Formula contabilă***
1	*Subscriere capital social*	*1011 = 1012* 456 ≠ 1011
2	*Aport efectiv*	*% = 456* *301* *2131* *5121*
3	*Concomitent se face trecerea de la capital nevărsat la capital vărsat (transfer capital)*	*1011 = 1012*

Fig. 2.5. Constituirea capitalului social – exemple operații

APLICAȚIA 1 **Constituire capital social la o societate cu răspundere limitată**

Operația 1. *15.03 N. Agentul economic „Mara" SRL se înființează prin subscriere de capital a următorilor asociați: Ionescu Vasile 2.000 părți sociale cu valoare nominală a unei părți sociale de 10 lei și Popescu Ion 1.000 părți sociale cu valoarea nominală 10 lei. Valoarea totală a subscrierii de capital este de 30.000 lei. Documente: Act constitutiv, Registrul asociaților.*

Analiza contabilă: *456 A/P → D* *30.000*

Analitic: *D 456/Ionescu Vasile* *2.000 p.s. x 10 lei=20.000 lei*

D 456/Popescu Ion *1.000 p.s. x 10 lei=10.000 lei*

1011 + P→ C *30.000*

Analitic: *C 1011/Ionescu Vasile* *2.000 p.s. x 10 lei=20.000 lei*

C 1011/Popescu Ion *1.000 p.s. x 10 lei=10.000 lei*

Formula contabilă

456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	=	***1011** Capital subscris nevărsat*	*30.000*

***Operația 2.** 25.03. N. Asociații aduc următoarele aporturi:*

Ionescu Vasile	*• utilaj tehnologic*	*15.000*
	• bani în disponibil bancă	*5.000*
Popescu Ion	*• materii prime*	*10.000*

Documente: Ordin de încasare bancar, Proces verbal de primire-predare.

Analiza contabilă: *2131 + A → D 15.000 5121 + A → D 5.000*
301 + A → D 10.000 456 A/P → C 30.000
Analitic: C456/Ionescu Vasile 20.000 C 456/Popescu Ion 10.000

Formula contabilă

%	=	***456** Decontări cu acționarii/ asociații*	*30.000*
***2131** Echipamente tehnologice*		*privind capitalul*	*15.000*
***301** Materii prime*			*10.000*
***5121** Conturi la bănci în lei*			*5.000*

***Operația 3.**25.03.N.Concomitent se înregistrează transferul de la capital subscris nevărsat la capital subscris vărsat.Document:Registrul asociaților*

Analiza contabilă: *1011 - P → D 30.000*
Analitic: D 1011/Ionescu Vasile 20.000, D 1011/Popescu Ion 10.000
1012 + P → C 30.000
Analitic: C 1012/Ionescu Vasile 20.000, C 1012/Popescu Ion 10.000

Formula contabilă

***1011** Capital subscris nevărsat*	=	***1012** Capital subscris vărsat*	*30.000*

Înregistrarea în conturi:

D(±) **456 Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul** (±)C

1) 1011	30.000	2) 2131,301,5121	30.000

D(±) An.456/Ionescu Vasile (±)C

1)1011	20.000	2) diverse	20.000

D(±) An.456/Popescu Ion (±)C

1)1011	10.000	2) diverse	10.000

D(-) **1011 Capital subscris nevărsat** (+)C

3) 1012	30.000	1) 456	30.000

D(-) An.1011/Ionescu Vasile (+)C

3)1012	20.000	1) 456	20.000

D(-) An.1011/Popescu Ion (+)C

3)1012	10.000	1) 456	10.000

D(-)	1012 Capital subscris vărsat	(+)C
	3) 1011	30.000
	SfC	30.000

D(-)	An.1012/Ionescu Vasile	(+)C
	3) 1011	20.000
	SfC	20.000

D(-)	An.1012/Popescu Ion	(+)C
	3) 1011	10.000
	SfC	10.000

D(+)	2131 Echipamente tehnologice	(-)C
2) 456	15.000	
SfD	15.000	

D(+)	301 Materii prime	(-)C
2) 456	10.000	
SfD	10.000	

D(+)	5121 Conturi la bănci în lei	(-)C
2) 456	5.000	
SfD	5.000	

APLICAȚIA 2. Constituire capital social la o societate pe acțiuni

La înființarea societății „Alfa" SA se subscriu de la diverși acționari 120.000 acțiuni cu valoare nominală de 1 leu. Valoarea totală a capitalului subscris este de 120.000 lei. Ulterior se aduce aport în contul de la bancă 50.000 lei și un autocamion în valoare de 70.000 lei. Echivalentul aporturilor este de 70.000 acțiuni. Documente: Act constitutiv, Proce-verbal de predare-primire.

***Operația 1.** 02.04.N. Subscriere capital 120.000 acțiuni x 1 leu = 120.000 lei*

Analiza contabilă: *456 A/P → D 120.000 1011 + P → C 120.000*

Formula contabilă

456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	=	*1011 Capital subscris nevărsat*	*120.000*

***Operația 2.** 15.04.N. Aport capital*

Analiza contabilă: *2133 + A → D 70.000 456 A/P → C 120.000*
5121 + A → D 50.000

Formula contabilă

%	=	*456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul*	*120.000*
2133 Mijloace de transport			*70.000*
5121 Conturi la bănci în lei			*50.000*

***Operația 3.** 15.04.N. Transfer capital de la capital nevărsat la capital vărsat*

Analiza contabilă: *1011 - P → D 120.000* *1012 + P→ C 120.000*

Formula contabilă

1011 Capital subscris nevărsat	=	*1012 Capital subscris vărsat*	*120.000*

De rezolvat: a. Efectuați înregistrările în conturi și stabiliți corelațiile dintre ele. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneți Aplicațiile nr.1 și nr.2 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Constituire capital social". Atașați înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixați operațiile economice și formulele contabile pe care le-ați învățat.

Majorarea capitalului social Pe parcursul desfășurării activității, entitatea poate să redimensioneze - capitalul prin *majorare* în conformitate cu hotărârea Adunării generale a acționarilor sau asociaților. Motivul creșterii este dat de necesitatea procurării de noi resurse în vederea finanțării operațiilor de investiții sau pentru întărirea situației financiare și obținerea unei imagini de solvabilitate față de terți. Modalitățile de majorare a capitalului sunt prezentate la fig. 2.6:

Fig. 2.6. Modalități de majorare a capitalului

Conturi specifice

Contul 104 Prime de capital *(P)* înregistrează evidența primelor realizate ca diferență între valoarea nouă a capitalului și valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale. Se *creditează* cu ocazia constituirii primelor și se *debitează* în momentul folosirii lor. *Soldul final* este creditor și arată valoarea primelor la sfârșitul prioadei. Contul de gradul I *se dezvoltă* în conturi de gradul II pe feluri de prime. *(vezi Extras Plan de conturi – anexă manual)*

Contul 106 Rezerve *(P)* înregistrează evidența rezervelor constituite pe seama rezultatului financiar sau din alte resurse. Se *creditează* la constituirea rezervelor și se *debitează* la folosirea lor. *Soldul final* este creditor și arată valoarea rezervelor la sfârșitul prioadei. Contul de gradul I *se dezvoltă* pe conturi de gradul II pe categorii de rezerve *(vezi Extras Plan de conturi – anexă manual).*

Contul 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită *(A/P)* înregistrează rezultatul exercițiului din anii anteriori. *Se creditează* cu operațiile privind profitul nerepartizat și *se debitează* cu operațiile prin care se înregistrează pierderea neacoperită. *Soldul final* poate fi creditor și arată valoarea profitului nerepartizat sau sold final creditor și arată valoarea pierderii neacoperite la sfârșitul perioadei.

APLICAȚIA 3. Majorare capital social prin noi aporturi la o societate cu răspundere limitată

Agentul economic „Est" SRL decide creșterea capitalului social cu un nou aport concretizat într-un strung evaluat la nivelul de 20.000 lei.După aprobarea Adunării generale a asociaților strungul este adus la firmă și recepționat. Documente: Act constitutiv, Proce-verbal de predare-primire.

Se dă: *Si D 1012* *10.000 lei (selectiv)*

Operația 1. *05.05.N. Subscrierea aportului în natură.*
Analiza contabilă: *456 A/P → D 20.000 1011 + P → C 20.000*
Formula contabilă

456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	=	***1011*** *Capital subscris nevărsat*	*20.000*

Operația 2. *12.05.N. Primirea efectivă a strungului ca și aport la capital.*
Analiza contabilă: *2131 + A → D 20.000 456 A/P → C 20.000*
Formula contabilă

2131 Echipamente tehnologice	=	***456*** *Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul*	*20.000*

Operația 3. *12.05.N. Concomitent se înregistrează trecerea de la capital nevărsat la capital vărsat.*
Analiza contabilă: *1011 - P → D 20.000 1012 + P → C 20.000*
Formula contabilă

1011 Capital subscris nevărsat	=	***1012*** *Capital subscris vărsat*	*20.000*

Înregistrarea în conturi *(selectiv):*

D(-)	**1012 Capital subscris vărsat**	(+)C
	SiC	10.000
	3) 1011	20.000
	SfC	30.000

De rezolvat: *Efectuați înregistrările în toate conturile aferente Aplicației nr.3 și interpretați datele obținute.*

APLICAȚIA 4. Majorare capital social prin emiterea de noi acțiuni

Agentul economic „Beta" SA decide prin hotărâre AGA o majorare a capitalului prin emisiunea a 12.000 acțiuni cu valoarea de emisie 1 leu. Valoarea nominală a unei acțiuni este de 0,80 lei. Capitalul subscris este vărsat la bancă de către acționari.Documente: Act constitutiv, Prospect de emisiune. Se dă:
SiC 1012 120.000 lei (selectiv)
Operația *1.03.06.N. Înregistrarea subscrierii noilor acțiuni.*
Prima de emisiune= Valoarea de emisiune-Valoarea nominală = 1- 0,80 = 0,20 lei/acțiune
Analiza contabilă: *456 A/P → D 12.000 (12.000 x 1)*
1011 + P → C 9.600 (12.000 x 0,80)
1041 + P → C 2.400 (12.000 x 0,20)
Formula contabilă

456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	=	*%*	*12.000*
		1011 *Capital subscris nevărsat*	*9.600*
		1041 *Prime de emisiune*	*2.400*

Operația 2. *10.06.N. Înregistrarea depunerii banilor la bancă de către acționari.*
Analiza contabilă: *5121 + A → D 12.000 456 A/P → C 12.000*

Formula contabilă

5121 Conturi la bănci în lei	=	***456*** *Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul*	*12.000*

Operația 3. *10.06.N. Concomitent se face trecerea de la capital nevărsat la capital vărsat. Calculul se face la nivelul valorii nominale.*
Analiza contabilă: *1011 - P → D 9.600 1012 + P → C 9.600*

Formula contabilă

1011 *Capital subscris nevărsat*	=	***1012*** *Capital subscris vărsat*	*9.600*

Înregistrarea în conturi *(selectiv):*

D(-)	**1012 Capital subscris vărsat**	(+)C
	SiC	120.000
	3) 1011	9.600
	SfC	129.600

D(-)	**1041 Prime de emisiune**	(+)C
	1) 456	2.400
	SfC	2.400

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în toate conturile aferente Aplicaţiei nr.4 şi interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 5. Majorare capital social prin încorporarea rezervelor la o societate pe acţiuni

Agentul economic „Gama" SA decide încorporarea în capitalul social a rezervelor statutare în valoare de 17.000 lei. Document: Hotărârea AGA.

Se dă: SiC 1012 120.000 lei, SiC 1063 17.000 lei (selectiv)

Operaţia *1.06.07.N. Înregistrarea majorării capitalului prin încorporarea rezervelor statutare.*

Analiza contabilă: *1063 - P → D 17.000 1012 + P → C 17.000*

Formula contabilă

1063 *Rezerve statutare sau contractuale*	=	***1012*** *Capital subscris vărsat*	*17.000*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturi. Analizaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 6. Majorare capital social prin alte operaţiuni la o societate cu răspundere limitată

Agentul economic „ABC" SRL decide majorarea capitalului social pe seama profitului net realizat în exerciţiile precedente (rezultatul reportat), în valoare de 2.000 lei. Document: Hotărârea AGA.

Se dă: SiC 1012 4.000, SiC 1171 2.000 (selectiv)

Operaţia *1.06.08.N. Înregistrarea capitalizării profitului obţinut în anii anteriori.*

Analiza contabilă: *1171 A/P → D 2.000 1012 + P → C 2.000*

Formula contabilă

1171 *Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	=	***1012*** *Capital subscris vărsat*	*2.000*

De rezolvat: *a. Efectuaţi înregistrările în conturi de la Aplicaţia nr. 6. Analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţiile nr. 3,4,5 şi 6 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Majorarea capitalului social". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

Micşorarea capitalului social Micşorarea sau anularea capitalului social poate fi hotărâtă numai de Adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor şi poate interveni în următoarele *situaţii*: reducerea numărului acţionarilor sau asociaţilor, răscumpărarea de acţiuni proprii, acoperirea unor pierderi din exerciţiile precedente. *Modalităţile* de realizare a micşorării capitalului social sunt prezentate la fig.2.7.

Fig. 2.7. Modalităţi de micşorare (reducere) a capitalului

a. ***Restituirea capitalului social*** către acţionari sau asociaţi se face pe baza hotărârii AGA prin *reducerea* numărului acţionarilor sau asociaţilor din societate sau *retragerea* lor.

APLICAŢIA 7. Micşorarea capitalului social prin restituirea aportului către asociaţi

Agentul economic „Tomis" SRL consemnează retragerea unui asociat din societate şi reducerea numărului de părţi sociale. Aportul aferent de 1.500 lei se restituie în numerar. Document: Registrul asociaţilor.

Se dă: SiC 1012 5.000, SiD 5311 2.000 (selectiv)

Operaţia 1.06.09.N. Se înregistrează reducerea capitalului social, concomitent cu înregistrarea obligaţiei de a plăti contravaloarea aportului către asociat. Documente: Hotărârea AGA, Registrul asociaţilor.

Analiza contabilă: *1012 - P → D 1.500* *456 A/P → C 1.500*

Formula contabilă

1012 Capital subscris vărsat	=	*456 Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul*	*1.500*

Remarcă: În acest caz, contul 456 poate avea temporar sold final creditor, acţionând ca şi o datorie.

Operaţia 2. 10.09.N. Se restituie asociatului suma aferentă în numerar. Documente: Dispoziţie de plată către casierie, Registru de casă.

Analiza contabilă: *5311 - A → C 1.500* *456 A/P → D 1.500*

Formula contabilă

456 Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul	=	*5311 Casa în lei*	*1.500*

Înregistrarea în conturi (selectiv):

D(-)	**1012 Capital subscris vărsat**	(+)C
	SiC	*5.000*
1) 456 *1.500*		
	SfC	*3.500*

De rezolvat: Efectuaţi înregistrările în toate conturile din Aplicaţia nr.7 şi interpretaţi datele obţinute.

b. ***Acoperirea de pierderi reportate*** se poate realiza prin diminuarea valorii nominale a acţiunilor sau părţilor sociale sau reducerea numărului de acţiuni sau părţi sociale.

APLICAŢIA 8. Micşorarea capitalului social prin acoperirea de pierderi reportate

Agentul economic „Vest" SA decide prin hotărârea AGA, reducerea capitalului social cu suma de 20.000 lei, utilizată pentru acoperirea pierderilor din exerciţiile precedente. Document: Hotărârea AGA.
Se dă: SiC 1012 120.000, SiD 1171 20.000 (selectiv)
***Operaţia 1.** 15.10.N. Înregistrarea micşorării capitalului prin acoperirea de pierderi reportate. Document: Hotărârea AGA.*
Analiza contabilă: *1012 - P → D 20.000 1171 A/P → C 20.000*
Formula contabilă

1012 Capital subscris vărsat	=	*1171 Rezultatul reportat privind profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	*20.000*

***De rezolvat:** Efectuaţi înregistrările în conturi la Aplicaţia nr.8. Analizaţi datele obţinute.*

c. Răscumpărarea propriilor acţiuni. Acţiunile proprii sunt instrumente de capitaluri proprii la societăţile pe acţiuni şi se concretizează în *titluri de valoare răscumpărate de la proprii acţionari*. Această răscumpărare se face în anumite condiţii prevăzute de normele legislative. *Scopul* acestei tranzacţii de *răscumpărare* poate fi: *reducerea* sau *anularea capitalului, revânzarea* către proprii salariaţi, *regularizarea cursului* acţiunilor proprii pe piaţa financiară. *Analizăm cazul* în care acţiunile proprii se răscumpără *în scopul reducerii sau anulării capitalului.*

Acţiunile proprii se clasifică în funcţie de *perioada* de deţinere în acţiuni proprii pe *termen scurt* (sub un an) şi acţiuni proprii pe *termen lung (peste un an)*.

Răscumpărarea acţiunilor se face de obicei la un *preţ de răscumpărare* (PR) diferit de *valoarea nominală* (VN):

cazul I **PR < VN** ⇒ *Diferenţe favorabile (câştig)*
cazul II **PR > VN** ⇒ *Diferenţe nefavorabile (pierdere)*

În primul caz, atunci când preţul de răscumpărare al acţiunilor (PR) este mai mic decât valoarea nominală a acţiunilor (VN) se realizează un *câştig* legat de reducerea sau anularea capitalului propriu.

În al doilea caz, atunci când preţul de răscumpărare al acţinilor (PR) este mai mare decât valoarea nominală a acţiunilor (VN) se înregistrează o *pierdere* legată de reducerea sau anularea capitalului propriu.

Pentru stabilirea capitalurilor proprii, câştigurile se însumează cu *plus* iar pierderile cu *minus*.

Conturi specifice

GRUPA 10 CAPITAL ŞI REZERVE (A/P)
109 Acţiuni proprii (A)
1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt (A)
1092 Acţiuni proprii deţinute pe termen lung (A)
GRUPA 14 CÂŞTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII (A/P)
141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii *(P)*
1411 Câştiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
1412 Câştiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A)
1491 Pierderi legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (A)
1495 Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A)
1498 Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (A)

Contul 109 Acţiuni proprii (A) înregistrează evidenţa acţiunilor proprii obţinute prin răscumpărare. Se *debitează* cu valoarea acţiunilor proprii răscumpărate la preţ de

răscumpărare (PR) şi *se creditează* cu reducerea acţiunilor proprii pe destinaţii la preţ de răscumpărare (PR). *Soldul final* este debitor şi arată volumul acţiunilor proprii la sfârşitul perioadei. Contul sintetic de gradul I 109 Acţiuni proprii se dezvoltă în funcţie de perioada de deţinere a acţiunilor pe *conturi sintetice de gradul II, 1091 Acţiuni proprii pe termen scurt* şi *1092 Acţiuni proprii pe termen lung. Evidenţa analitică* se ţine cantitativ-valoric prin metoda identificării specifice sau alte metode.

Contul 141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P) înregistrează câştigurile realizate din tranzacţiile cu acţiuni proprii. Se *creditează* cu înregistrarea diferenţelor favorabile din tranzacţiile cu acţiuni proprii. Se *debitează* cu valoarea câştigurilor transferate la rezerve. *Soldul final* este creditor şi arată valoarea câştigurilor realizate din tranzacţiile cu acţiuni proprii la sfârşitul perioadei. Se dezvoltă pe două conturi sintetice de gradul II: 1411 şi 1412.

Contul 149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A) înregistrează pierderile obţinute din tranzacţiile cu acţiuni proprii. Se *debitează* cu înregistrarea diferenţelor nefavorabile din tranzacţii cu acţiuni proprii. Se *creditează* cu pierderile acoperite din rezerve. *Soldul final* este debitor şi arată valoarea pierderilor obţinute din tranzacţiile cu acţiuni proprii la sfârşitul perioadei. Se dezvoltă pe 3 conturi sintetice de gradul II: 1491,1495,1498.

În cazul răscumpărării acţiunilor *în scopul anulării de capital*, dacă preţul de răscumpărare este mai mic decât valoarea nominală rezultă *diferenţe favorabile* care se trec la *câştiguri* pe contul *141* iar dacă preţul de răscumpărare este mai mare dacât valoarea nominală rezultă *diferenţe nefavorabile* care se trec la *pierderi* pe contul *149*. În Hotărâre AGA se poate decide transferarea câştigurilor la alte rezerve sau acoperirea pierderilor din alte rezerve.

APLICAŢIA 9. Reducerea capitalului prin răscumpărarea de acţiuni proprii

Cazul I când preţul de răscumpărare este mai mic decât valoarea nominală (diferenţă favorabilă, rezultă câştig)

Agentul economic „Alba" SA decide prin hotărâre AGA, răscumpărarea a 3.000 de acţiuni la preţul de răscumpărare (PR) 0,80 lei. Plata acţiunilor răscumpărate se face prin bancă. Valoarea nominală (VN) a acţiunilor este de 1 leu. Ulterior aceste acţiuni se anulează.

Se dă: SiC 1012 120.000 lei, SiD 5121 40.000 lei (selectiv)

***Operaţia** 1.20.10.N. Plata prin bancă a acţiunilor răscumpărate. Documente: Hotărârea AGA, Registrul acţionarilor, Ordin de plată bancar, Extras de cont.*

Analiza contabilă:	*1091 + A → D*	*2.400*	*(3.000 acţiuni x 0,80)*
	5121 - A → C	*2.400*	*(3.000 acţiuni x 0,80)*

Formula contabilă

1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*2.400*

***Operaţia** 2. 26.10.N. Anularea acţiunilor răscumpărate concomitent cu anularea capitalului social aferent. Document: Hotărârea AGA.*

caz I: PR 0,8 lei < VN 1 leu ⇒ diferenţă favorabilă care se trece la câştiguri

Analiza contabilă:	*(PR) 1091 - A → C*	*2.400*	*(3.000 acţiuni x 0,80 lei)*
	(VN) 1012 - P → D	*3.000*	*(3.000 acţiuni x 1 leu)*
(Diferenţă favorabilă)	*1412 + P → C*	*600*	*(3.000 acţiuni x 0,20 lei)*

Formula contabilă

1012 Capital subscris vărsat	=	*%*	*3.000*
		1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt	*2.400*

	1412 Câştiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii	*600*

Înregistrarea în conturi (selectiv):

D(+)	**1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt**	(-)C
1) 5121/ 3.000 acţiuni x 0,80 lei	2.400	2) 1012/ 3.000 acţiuni x 0,80 lei 2.400

D(-)	**1012 Capital subscris vărsat**	(+)C
	SiC	120.000
2) 1091, 141	3.000	
	SfC	117.000

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în toate conturile aferente Aplicaţiei nr. 9 şi interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 10. Reducerea capitalului prin răscumpărarea de acţiuni proprii

Cazul II când preţul de răscumpărare este mai mare decât valoarea nominală (diferenţă nefavorabilă, rezultă pierderi).

Agentul economic „Jiul" SA decide prin hotărâre AGA, răscumpărarea a 2.000 acţiuni în scopul reorganizării, la preţul de răscumpărare (PR) 1,20 lei. Plata acţiunilor răscumpărate se face prin bancă. Valoarea nominală (VN) a acţiunilor este de 1 leu. Ulterior aceste acţiuni se anulează. Se dă: SiC 1012 120.000 lei, SiD 5121 30.000 lei (selectiv)

Operaţia 1. *07.11.N. Plata acţiunilor răscumpărate. Documente: Hotărârea AGA, Registrul acţionarilor, Ordin de plată bancar, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *1091 + A → D 2.400 (2.000 acţiuni x 1,20)*
5121 - A → C 2.400 (2.000 acţiuni x 1,20)

Formula contabilă

1091 *Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt*	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*2.400*

Operaţia 2. *10.11.N. Anularea acţiunilor răscumpărate concomitent cu anularea capitalului social aferent. Documente: Hotărârea AGA, Registrul acţionarilor.*

caz II: PR 1,20 lei > VN 1 leu ⇒ diferenţă nefavorabilă care se trece la pierderi

Analiza contabilă:

(PR)	*1091 - A → C*	*2.400*	*(2.000 acţiuni x 1,20 lei)*
(VN)	*1012 - P → D*	*2.000*	*(2.000 acţiuni x 1 leu)*
(Diferenţă nefavorabilă)	*1495 + A → D*	*400*	*(2.000 acţiuni x 0,20 lei)*

Formula contabilă

%	=	***1091*** *Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt*	*2.400*
1012 *Capital subscris vărsat*			*2.000*
1495 *Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deţinute*			*400*

Înregistrarea în conturi *(selectiv):*

D(+)	1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt		(-)C
1) 5121/ 2.000 acţiuni x 1,20 lei	2.400	2) 1012,149/2.000 acţiuni x 1,20 lei	2.400

D(-)	1012 Capital subscris vărsat		(+)C
		SiC	120.000
2) 1091	2.000		
		SfC	118.000

De rezolvat: *a. Efectuaţi înregistrările în toate conturile aferente Aplicaţiei nr.10 şi interpretaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţiile nr.7, 8, 9 şi 10 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Micşorarea capitalului social". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

2.3. CONTABILITATEA CAPITALURILOR PROPRII NENOMINALIZATE

Capitalurile proprii nenominalizate se acumulează pe parcursul desfăşurării activităţii şi se formează după criteriul bilanţier, din următoarele elemente patrimoniale:

Capitaluri proprii nenominalizate

- **prime de capital**
- **rezerve din reevaluare**
- **rezerve**
- **acţiuni proprii**
- **rezultatul exerciţiului**
- **rezultatul reportat**

2.3.1. CONTABILITATEA PRIMELOR DE CAPITAL

Noţiuni teoretice Primele de capital (P_C) reprezintă *excedentul* dintre valoarea de emisiune (VE) şi valoarea nominală a acţiunilor sau a părţilor sociale (VN). Primele de capital se calculează după formula generală:

$$P_C = VE - VN$$

După modul lor de formare, *primele de capital* se diferenţiază în *prime de emisiune, prime de fuziune/divizare, prime de aport, prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni (fig. 2.8.):*

a. Primele de emisiune (Pe) reprezintă *diferenţa* dintre valoarea de vânzare a acţiunilor, preţul de emisiune (VE) şi valoarea nominală, iniţială, de la înfiinţarea societăţii (VN).

$$Pe = VE - VN$$

Valoarea de vânzare a acţiunilor este determinată de raportul cerere - ofertă de pe piaţă şi de faptul că noii acţionari trebuie să plătească la intrarea în societate şi o cotă-parte din rezervele şi rezultatele acumulate de societate până la data respectivă. Cheltuielile generate de *operaţia de emitere* a acţiunilor se înregistrează separat în contul 201 Cheltuieli de constituire.

Fig. 2.8. Clasificarea primelor de capital

b. Primele de fuziune/divizare (P f/d) se stabilesc în cazul fuziunii sau divizării a două sau mai multe societăţi, operaţiune care presupune emiterea de noi acţiuni. Se *calculează* prin stabilirea diferenţei dintre valoarea bunurilor primite prin fuziune/divizare (V f/d) şi valoarea nominală a acţiunilor emise cu ocazia fuziunii/divizării (VN) adică valoarea cu care a crescut capitalul social al societăţii absorbante.

P f/d = V f/d – VN

c. Primele de aport (P ap) se stabilesc în cazul creşterii capitalului social prin aport în natură. Ele se determină ca *diferenţă* între valoarea aporturilor în natură la capitalul social (V ap) şi valoarea nominală (VN) a acţiunilor emise, reprezentând suma cu care a crescut capitalul.

P ap = V ap – VN

d. Primele de conversie a obligaţiunilor în acţiuni (Pconv) se determină prin stabilirea *diferenţei* dintre valoarea împrumutului obţinut prin emiterea şi vânzarea de obligaţiuni şi care a fost convertit în acţiuni (Voblig) şi valoarea nominală a obligaţiunilor emise (VN).

P conv = V oblig – VN

Conversia datoriilor din obligaţiuni este specifică societăţilor mari care au dreptul de a emite obligaţiuni.

Conturi specifice

104 Prime de capital (P)
1041 Prime de emisiune (P)
1042 Prime de fuziune/divizare (P)
1043 Prime de aport (P)
1044 Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni (P)

Contul 104 Prime de capital *(P)* evidenţiază primele de capital constituite cu ocazia efectuării *operaţiilor* de emisiune de acţiuni, fuziune sau divizare de societăţi, aduceri ulterioare de aporturi, conversia obligaţiunilor în acţiuni. Contul de gradul I 104 Prime de capital se *detaliază* pe conturi de gradul II în funcţie de felul primelor de capital *(vezi Extras Plan de conturi general - anexă). Conturile sintetice de gradul II care evidenţiază primele de capital* sunt *conturi de pasiv* şi înregistrează *în credit* constituirea primelor iar *în debit* utilizarea lor prin creşterea capitalului social sau trecerea primelor la rezerve. *Soldul final creditor* reflectă prime neutilizate. Conturile corespunzătoare primelor de capital pot avea numai sold pozitiv. La *stabilirea capitalurilor proprii*, primele de capital se *însumează* algebric cu semnul *plus (vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii).* În funcţionarea conturilor care evidenţiază prime de capital se disting două categorii de operaţii, *constituirea* şi *utilizarea* primelor de capital. *La constituire,* primele de capital se creditează alături de contul 1011 în corespondeţă cu contul 456. *La utilizare*, primele de debitează în corespondenţă cu conturile 1012 sau 1068, în funcţie de normele legislative şi de Hotărârea AGA.

APLICAȚIA 11. Operații privind constituirea și utilizarea primelor de capital

Agentul economic „Dunărea" SA decide prin hotărâre AGA constituirea și utilizarea primelor de capital generate de următoarele operații economice:

• înregistrarea emisiunii a 40.000 acțiuni noi cu prețul de emisiune 2 lei și valoarea nominală 1,50 lei, conform prospectului de emisiune. Ulterior primele se încorporează în capital.

• înregistrarea primei de fuziune generate de operații specifice. Valoarea contabilă a bunurilor preluate are nivelul de 80.000 lei. Corespunzător valorii activelor preluate se emit 70.000 de acțiuni cu valoarea nominală 1 leu. Prima de fuziune se include în capital.

• înregistrarea primei de aport determinate de un nou aport de materii prime în valoare de 20.000 lei. Corespunzător activelor nou aportate se emit 19.000 de acțiuni cu valoare nominală 1 leu. Prima de aport se încorporează în alte rezerve.

• înregistrării majorării capitalului social prin conversia de obligațiuni evaluate la nivelul de 40.000 lei în acțiuni evaluate la valoarea nominală totală de 38.000 lei. Prima de conversie se trece la alte rezerve.

Documente: Registrul acționarilor, Hotărârea AGA.

Se dă: SiC 1618 40.000 lei , SiC 1012 120.000 lei (selectiv)

Operația 1.** 15.03.N. **Înregistrarea constituirii primelor de capital:

a. prime de emisiune

Pe = VE – VN = (40.000 acțiuni x 2 lei) - (40.000 acțiuni x 1,50 lei) = 80.000 - 60.000 = 20.000 lei

Analiza contabilă:	*(VE)*	*456*	*A/P → D*	*80.000*
	(VN)	*1011 + P*	*→ C*	*60.000*
	(Pe)	*1041 + P*	*→ C*	*20.000*

Formula contabilă

***456** Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul*	=	*%*	*80.000*
		***1011** Capital subscris nevărsat*	*60.000*
		***1041** Prime de emisiune*	*20.000*

b. prime de fuziune

Pf/d = Vf/d – VN = 80.000 - (70.000 x 1) = 80.000 - 70.000 = 10.000 lei

Analiza contabilă:	*(Vf)*	*456 + A/P*	*→ D*	*80.000*
	(VN)	*1011 + P*	*→ C*	*70.000*
	(Pf/d)	*1042 + P*	*→ C*	*10.000*

Formula contabilă

***456** Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul*	=	*%*	*80.000*
		***1011** Capital subscris nevărsat*	*70.000*
		***1042** Prime de fuziune/divizare*	*10.000*

c. prime de aport

P ap = V ap – VN = 20.000 - (19.000 x 1) = 20.000 - 19.000 = 1.000 lei

Analiza contabilă:	*(Va)*	*456*	*A/P → D*	*20.000*
	(VN)	*1011 + P*	*→ C*	*19.000*
	(P ap)	*1043 + P*	*→ C*	*1.000*

Formula contabilă

***456** Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul*	=	*%*	*20.000*
		***1011** Capital subscris nevărsat*	*19.000*
		***1043** Prime de aport*	*1.000*

d. prime de conversie

P conv = V oblig – VN = 40.000 - 38.000 = 2.000

Analiza contabilă: *(V oblig) 456 A/P→ D 40.000*
(VN) 1011 + P → C 38.000
(P conv) 1044 + P → C 2.000

Formula contabilă

456 Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	=	*%*	*40.000*
		1011 Capital subscris nevărsat	*38.000*
		1044 Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni	*2.000*

Odată cu întregistrarea constituirii primei de conversie, înregistrăm conversia obligațiunilor în acțiuni, prin diminuarea împrumutului obligatar și înregistrarea compensării creanței față de acționari cu datoria față de acționari.

Analiza contabilă: *1618 - P → D 40.000 456 A/P → C 40.000*

Formula contabilă

1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	=	*456 Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul*	*40.000*

Operația 2.15.03.N.Concomitent cu aducerea de noi aporturi băneşti şi în natură în urma cărora s-au constituit primele de capital, se înregistrează trecerea de la capital nevărsat la capital vărsat, la nivelul aporturilor (RC 1011: 60.000 lei din constituirea primelor de emisiune + 70.000 lei din constituirea primelor de fuziune + 19.000 lei din constituirea primelor de aport + 38.000 lei din constituirea primelor de conversie = 187.000 lei).

Analiza contabilă: *1011 - P → D 187.000 1012 + P → C 187.000*

Formula contabilă

1011 Capital subscris nevărsat	=	*1012 Capital subscris vărsat*	*187.000*

Operația 3. 16.03.N. Înregistrarea utilizării primelor de capital:

a. Încorporarea primelor de emisiune şi de fuziune în capitalul social

- *primă de emisiune 20.000*
- *primă de fuziune 10.000*

TOTAL: 30.000

Analiza contabilă: *1041 - P → D 20.000 1042 - P → D 10.000*
1012 + P → C 30.000

Formula contabilă

%	=	*1012 Capital subscris vărsat*	*30.000*
1041 Prime de emisiune			*20.000*
1042 Prime de fuziune/divizare			*10.000*

b. Trecerea primelor de aport şi de conversie la alte rezerve

- *primă de aport 1.000*
- *primă de conversie 2.000*

TOTAL: 3.000

Analiza contabilă: *1043 - P → D 1.000 1044 - P → D 2.000*
1068 + P → C 3.000

Formula contabilă

%	=	*1068 Alte rezerve*	*3.000*
1043 Prime de aport			*1.000*
1044 Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni			*2.000*

De rezolvat: a. Efectuaţi înregistrările în conturi. Analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr.11 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Prime de capital". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.

2.3.2. CONTABILITATEA REZERVELOR DIN REEVALUARE

Noţiuni teoretice Entităţile pot proceda la reevaluarea *imobilizărilor corporale* existente la sfârşitul anului. Reevaluarea înseamnă înlocuirea valorii contabile nete cu valoarea actuală, numită valoarea justă. *Rezervele din reevaluare* reprezintă *plusul sau minusul de valoare* creat prin reevaluarea imobilizărilor corporale. Prin reevaluare rezultă o valoare actuală mai mare sau mai mică decât valoarea contabilă de intrare. Astfel, creşterea sau micşorarea corespunzătoare a valorii elementelor de activ au corespondenţă în creşteri sau micşorări de pasiv numite *diferenţele din reevaluare* şi din care se constituie *rezerve din reevaluare*.

Regulile de evaluare alternative se bazează pe valoarea justă, care substituie costul de achiziţie, costul de producţie sau orice altă valoare atribuită înainte acelui activ (valoarea contabilă de intrare). Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la *valoarea justă* de la data bilanţului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate de profesionişti calificaţi în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu. Reevaluarea trebuie făcută cu suficientă regularitate astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea anterioară. Înregistrarea în contabilitate a rezervelor din reevaluare se poate face prin două *metode*, în funcţie de soluţionarea amortizării cumulate*: a. Metoda valorii nete* prin care se elimină amortizarea cumulată din valoarea brută a imobilizării *b. Metoda valorii brute* prin care se reevaluează atât valoarea brută cât şi amortizarea cumulată. La *stabilirea capitalurilor proprii*, rezervele din reevaluare se *însumează* algebric cu semnul *plus (vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii).*

Conturi specifice

Contul 105 Rezerve din reevaluare *(P)* ţine evidenţa rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale. Se *creditează* cu creşterea faţă de valoarea contabilă netă. Se *debitează* cu descreşterile de valoare rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale sau capitalizarea surplusului din reevaluare. *Sodul final creditor* arată rezerva din reevaluare existentă la sfârşitul perioadei. În conformitate cu reglementările legislative diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent.

APLICAŢIA 12. Operaţii privind rezervele din reevaluare

Agentul economic „Mecanica" SA dispune de un utilaj la valoarea contabilă de 50.000 lei cu durata de utilizare 5 ani. După 3 ani de utilizare utilajul se reevaluează la valoarea justă de 24.000 lei. Se cunosc următoarele date (selectiv):

- *valoarea contabilă ..... 50.000 (SiD 2131)*
- *amortizarea cumulată ..... 30.000 (SiC 2813)*
- *valoarea netă contabilă (rămasă)..... 20.000 (Val. contabilă – Amortiz.)*
- *valoarea justă stabilită la reevaluare 24.000*
- *diferenţa din reevaluare (favorabilă)..... 4.000 (Val.justă – Val. contabilă netă)*

Alegem metoda valorii nete, conform căreia se elimină valoarea amortizării astfel încât valoarea reevaluată să fie egală cu valoarea justă.Document: Proces-verbal de reevaluare, Notă de fundamentare.

Operaţia 1.30.12.N. Anularea amortizării cumulate, de 30.000 lei

Analiza contabilă: 2813 - P → D 30.000 2131 - A → C 30.000

Formula contabilă

2813 Amortizarea utilajelor şi mijloacelor de transport	=	*2131 Echipamente tehnologice*	*30.000*

Operația 2.30.12.N. Constituirea rezervelor din reevaluare la nivelul diferenței din reevaluare de 4.000 lei.

Analiza contabilă: $2131 + A \rightarrow D$ 4.000 $105 + P \rightarrow C$ 4.000

Formula contabilă

2131 Echipamente tehnologice	=	*105 Rezerve din reevaluare*	*4.000*

Mențiune: Noua valoare a activului la care vom calcula în continuare amortizarea este de 24.000 lei (valoarea justă).

De rezolvat: a. Efectuați înregistrările în conturi, inclusiv soldurile inițiale. Analizați datele obținute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneți Aplicația nr.12 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Rezerve din reevaluare". Atașați înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixați operațiile economice și formulele contabile pe care le-ați învățat.

2.3.3. CONTABILITATEA REZERVELOR

Noțiuni teoretice *Rezervele* se constituie în scopul conservării capitalului atunci când activitatea întreprinderii se încheie cu pierderi, precum și în scopul majorării capitalului social. Rezervele se obțin prin autofinanțare din profit sau prin trecerea altor surse proprii la rezerve (prime de capital, rezerve din reevaluare etc.). După modul de formare și natura lor, rezervele se *clasifică* în *rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale, alte rezerve (fig. 2.9).* La *stabilirea capitalurilor proprii*, rezervele se *însumează* algebric cu semnul *plus (vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii).*

Fig. 2.9. Clasificarea rezervelor

a. Rezervele legale se *constituie* anual din profitul entității, în cotele și limitele stabilite de lege și din alte surse prevăzute din lege. *Utilizarea* rezervelor legale se face pentru acoperirea pierderilor din exercițiile precedente sau alte destinații. Rezervele legale *se constituie* în proporție de *5 %* din *profitul brut* anual dar nu mai mult de *20 %* din *capitalul social*. *Calculul* se efectuează *la sfârșitul anului*, după stabilirea profitului efectiv realizat. Datele se calculează *cumulat* de la începutul anului. Din cele două valori calculate se alege valoarea cea mai mică.

Exemple:

• ***caz I*** *Profit brut impozabil anual = 4.000 lei*
Capital social = 2.000 lei

Calcul rezervă legală:

Profit brut impozabil anual x 5 % = 4.000 x 5 % = 200
Capital social x 20 % = 2.000 x 20 % = 400 ⇒ *Rezerva legală 200*

• ***caz II*** *Profit brut impozabil anual = 140.000 lei*
Capital social = 30.000 lei

Calcul rezervă legală:

Profit brut impozabil anual x 5 % =140.000 x 5 % = 7.000
Capital social x 20 % =30.000 x 20 % = 6.000 ⇒ *Rezerva legală 6.000*

b. Rezervele statutare sau contractuale se constituie *anual* din *profitul net* al entităţii, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia, pentru acoperirea pierderilor sau alte scopuri. Constituirea şi utilizarea acestor rezerve se stabilesc în conformitate cu hotărârile AGA.

Exemplu: *Agentul economic hotărăşte ca din profitul net de 80.000 lei să se aloce 3 % pentru constituirea rezervelor statutare.*

Rezerve statutare = Profit net x 3 % = 80.000 x 3 % = 2.400 lei

c. Alte rezerve nu sunt prevăzute de lege sau de statutul societăţilor comerciale. Ele se constituie *facultativ* pe seama *profitului net*. Utilizarea lor se foloseşte pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri. Constituirea şi utilizarea se decide în AGA.

Exemplu: *Agentul economic hotărăşte ca din profitul net de 80.000 lei să se constituie alte rezerve în proporţie de 1 %.*

Alte rezerve = Profit net x 1 % = 80.000 x 1 % = 800 lei

Conturi specifice

106 Rezerve (P)

1061 Rezerve legale (P)

1063 Rezerve statutare sau contractuale (P)

1068 Alte rezerve (P)

Contul 106 Rezerve (P) înregistrează operaţiile privind constituirea şi utilizarea rezervelor. Contul sintetic 106 Rezerve se *dezvoltă* pe conturi de gradul II în funcţie de tipul de rezerve. *Conturile sintetice de gradul II care evidenţiază rezervele* sunt *conturi de pasiv.* Se *creditează* cu operaţiile privind constituirea rezervelor din profit, prime de capital, alte resurse. Se *debitează* cu operaţiile privind utilizarea rezervelor pentru majorarea capitalului social, pentru acoperirea unor pierderi din anii anteriori precum şi alte destinaţii. *Soldul final* creditor reflectă rezerve neutilizate.

În contabilizarea rezervelor se evidenţiază două categorii de operaţii, *constituire şi utilizare* rezerve. Pentru constituire, conturile de rezerve se creditează având corespondente conturile 129 sau 1171. Pentru utilizare, conturile de rezerve se debitează în corespondenţă cu conturile 1012 sau 1171.

APLICAŢIA 13. Operaţii privind constituirea şi utilizarea rezervelor

a. *Agentul economic „Mureş" SRL prezintă la sfârşitul exerciţiului următoarele situaţii în conturi (selectiv), pe baza cărora se calculează şi se înregistrează rezervele legale:*

Soldul zilei C 1012 16.000 Soldul zilei D 1171 66.200

Soldul zilei C 121 50.200 (din care: profit brut 60.000, impozit pe profit 9.800, profit net 50.200)

b. *La data de 31.12.N, se contituie rezervele legale. Totodată, se transferă soldurile finale ale conturilor în exerciţiul N + 1.*

c. *La începutul exerciţiului N+1 se închid conturile 121 Profit sau pierdere şi 129 Repartizarea profitului iar Profitul rămas nerepartizat se transferă asupra Rezultatului reportat. AGA decide constituirea Rezervelor statutare în proporţie de 10 % şi Alte rezerve în proporţie de 7 %. Constituirea acestor categorii de rezerve se face din din profit net rămas după constituirea rezervelor legale.*

d. *Ulterior se hotărăşte în AGA ca suma de 3.000 lei din Alte rezerve, să fie folosită pentru majorarea capitalului social iar Rezervele statutare existente în sold, să fie utilizate pentru acoperirea parţială a pierderii rămase*

Operaţia 1. *31.12.* ***Exerciţiul N.*** *Constituirea rezervelor legale.*

Rezerve legale = Profit brut x 5 % = 60.000 x 5 % = 3.000 sau

Rezerve legale = Capital social x 20 % = 16.000 x 20 % = 3.200

Se alege valoarea de 3.000 lei.

Analiza contabilă: *129 + A → D 3.000 1061 + P → C 3.000*

Formula contabilă

129 Repartizarea profitului	=	*1061 Rezerve legale*	*3.000*

După această înregistrare contabilă soldurile finale la 31.12.N. vor fi:

SfC 1012 16.000, SfC 1061 3.000, SfD 1171 63.000,
SfC 121 50.200, SfD 129 3.000.

Mențiune: *Conform normelor legislative, la începutul exercițiului N+1 soldurile conturilor 121 și 129 se preiau cu soldurile de la sfârșitul exercițiului N. Închiderea conturilor 121 și 129 se efectuează la începutul exercițiului N+1.*

Operația 2. *03.01.**Exercițiul N+1.** Închiderea conturilor 121 Profit sau pierdere și 129 Repartizarea profitului, până la nivelul valoric al Rezervelor legale constituite în exercițiul N. Document: Notă de contabilitate.*

Analiza contabilă: *129 - A → C 3.000 121 A/P → D 3.000*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	***129*** *Repartizarea profitului*	*3.000*

Remarcă: *În acest moment contul 129 Repartizarea profitului se soldează.*

Operația 3. *03.01.* ***Exercițiul N+1.*** *Închiderea contului 121 Profit sau pierdere prin contul 1171 Rezultatul reportat privind profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită, cu profitul net rămas. Profitul net rămas = Profit net – Distribuiri pentru Rezerve legale = 50.200 – 3.000 = 47.200 lei. Document:Notă contabilitate*

Analiza contabilă: *121 A/P → D 47.200 1171 A/P → C 47.200*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	***1171*** *Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	*47.200*

Remarcă: *În acest moment contul 121 Profit sau pierdere se soldează.*

Operația 4. *30.01.* ***Exercițiul N+1.*** *Constituirea Rezervelor statutare și Alte rezerve din profitul reportat. Document: Hotărârea AGA.*

Rezerve statutare = Profit net rămas x 10 % = 47.200 x 10 % = 4.720
Alte rezerve = Profit net rămas x 7 % = 47.200 x 7 % = 3.304

Analiza contabilă: *1171 A/P → D 8.024 1063 + P → C 4.720*
1068 + P → C 3.304

Formula contabilă

1171 *Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	=	*%*	*8.024*
		1063 *Rezerve statutare sau contractuale*	*4.720*
		1068 *Alte rezerve*	*3.304*

Operația 5. *30.01.* ***Exercițiul N+1.*** *Înregistrarea majorării capitalului social din alte rezerve la nivelul valoric de 3.000 lei. Document: Hotărârea AGA.*

Analiza contabilă: *1068 - P → D 3.000 1012 + P → C 3.000*

Formula contabilă

1068 *Alte rezerve*	=	***1012*** *Capital subscris vărsat*	*3.000*

Operația 6.*30.01.****Exercițiul N+1.*** *Utilizarea rezervelor statutare existente în sold pentru acoperirea unei părți din pierderea rămasă de acoperit.Doc: Hotărârea AGA*

Analiza contabilă: *1063 - P → D 4.720 1171 A/P → C 4.720*

Formula contabilă

1063 *Rezerve statutare sau contractuale*	=	***1171*** *Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	*4.720*

De rezolvat: *I. Realizați înregistrările în conturi pentru operațiile aferente exercițiului N+1 din cadrul Aplicației 13 și interpretați datele obținute. Indicații: a) Deschideți soldurile inițiale la 1 ianuarie N+1, pe baza soldurilor finale la sfârșitul exercițiului N. b) Efectuați înregistrările în conturi pe baza formulelor contabile de la operația 2 la operația 6. c) Interpretați datele obținute pe baza analizei soldurilor inițiale, a rulajelor și a soldurilor finale. II. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneți Aplicația nr.13 în*

formularul Registrul-jurnal cu titlul „Rezerve". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.

√ ***Altfel:*** *În general, conturile de pasiv din cadrul Grupei 10 Capital şi rezerve, funcţionează prin corespondenţă între ele, cu unele excepţii privind decontările şi intrarea unor elemente de activ.*

2.3.4. CONTABILITATEA ACŢIUNILOR PROPRII

Noţiuni teoretice Acţiunile proprii reprezintă *instrumente de capitaluri* proprii, *titluri de valoare* răscumpărate de la proprii acţionari. Această cumpărare se face în anumite condiţii prevăzute de normele legislative şi cu autorizarea AGA dar valoarea acestora nu poate depăşi 10 % din capitalul subscris. Acţiunile proprii se *clasifică* în funcţie de intenţia de deţinere, pe *termen scurt* sau pe *termen lung*. *Scopul* acestei tranzacţii poate fi:

a. cumpărarea în scopul anulării de capital propriu
b. răscumpărarea în scopul revânzării (cesionării) către proprii salariaţi
c. răscumpărarea în scopul regularizării cursului acţiunilor proprii pe piaţa financiară

Cazul în care *răscumpărarea acţiunilor* s-a realizat *în scopul anulării de capital* s-a analizat anterior, în subcapitolul 2.2. Contabilitatea capitalului social la tema Micşorarea capitalui, prin răscumpărarea propriilor acţiuni. În acest subsubcapitol 2.3.4. Contabilitatea acţiunilor proprii, analizăm cazurile de răscumpărare a propriilor acţiuni *în scopul revânzării (cesionării) către proprii salariaţi şi răscumpărarea în scopul regularizării cursului acţiunilor proprii pe piaţa financiară.*

Conturi specifice

GRUPA 10 CAPITAL ŞI REZERVE (A/P)

109 Acţiuni proprii (A)

1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt (A)

1092 Acţiuni proprii deţinute pe termen lung (A)

GRUPA 14 CÂŞTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII (A/P)

141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii *(P)*

1411 Câştiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (P)

1412 Câştiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)

149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A)

1491 Pierderi legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (A)

1495 Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A)

1498 Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (A)

Funcţiunea conturilor specifice este aceeaşi ca şi în prezentarea anterioară de la tema Micşorarea capitalului , cu precizarea că în cazul tranzacţiilor pentru revânzare sau regularizarea cursului se compară *preţul de răscumpărare* (PR) cu *preţul de vânzare* al acţiunilor proprii (PV):

cazul I **PV > PR** ⇒ *Diferenţe favorabile (câştig)*

cazul II **PV < PR** ⇒ *Diferenţe nefavorabile (pierdere)*

În *primul caz*, atunci când *preţul* de vânzare este *mai mare* decât preţul de răscumpărare rezultă o *diferenţă favorabilă* care se trece pe contul *141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P).* În *al doilea caz*, atunci când *preţul* de vânzare este *mai mic* decât preţul de răscumpărare rezultă o *diferenţă nefavorabilă* care se trece pe contul *149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A).*

APLICAȚIA 14. Operații privind acțiunile proprii răscumpărate în scopul revânzării (cesionării) către proprii salariați, când prețul de vânzare este mai mare decât prețul de răscumpărare (diferențe favorabile, câștig).

Agentul economic „Timiș" SA dobândește prin răscumpărare cu plata prin contul bancar 4.000 de acțiuni la prețul de răscumpărare 3 lei/bucată în scopul deținerii pe termen scurt. Ulterior, acțiunile se vând către proprii salariați cu prețul de vânzare unitar de 3,40 lei. Documente: Hotărârea AGA, Ordin de plată bancar, Extras de cont. Se dă: SiD 5121 50.000 lei (selectiv)

***Operația 1.** 10.03.N. Plata prin bancă a acțiunilor răscumpărate.*

Analiza contabilă:

	1091 + A → D	*12.000*	*(4.000 acțiuni x 3,00)*
	5121 - A → C	*12.000*	*(4.000 acțiuni x 3,00)*

Formula contabilă

***1091** Acțiuni proprii deținute pe termen scurt*	=	***5121** Conturi la bănci în lei*	*12.000*

***Operația 2.** 15.03.N. Vânzarea acțiunilor către proprii salariați cu încasare prin contul de la bancă.*

caz I: PV 3,40 lei > PR 3,00 ⇒ diferență favorabilă care se trece la câștiguri

Analiza contabilă:

(PV)	*5121 + A → D*	*13.600*	*(4.000 acțiuni x 3,40 lei)*
(PR)	*1091 - A → C*	*12.000*	*(4.000 acțiuni x 3,00 lei)*
(Diferență favorabilă)	*1411 + P → C*	*1.600*	*(4.000 acțiuni x 0,40 lei)*

Formula contabilă

***5121** Conturi la bănci în lei*	=	*%*	*13.600*
		***1091** Acțiuni proprii deținute pe termen scurt*	*12.000*
		***1411** Câștiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii*	*1.600*

***De rezolvat:** Efectuați înregistrările în conturile aferente Aplicației nr.14 și interpretați datele obținute.*

APLICAȚIA 15. Operații privind acțiunile proprii răscumpărate în scopul revânzării (cesionării) către proprii salariați, când prețul de vânzare este mai mic decât prețul de răscumpărare (diferențe nefavorabile, pierderi).

Agentul economic „Crișana" SA dobândește prin răscumpărare cu plata prin contul bancar 2.000 de acțiuni la prețul de răscumpărare 4 lei/bucată în scopul deținerii pe termen scurt. Ulterior, acțiunile se vând către proprii salariați cu prețul de vânzare unitar de 3,50 lei. Documente: Hotărârea AGA, Ordin de plată bancar, Extras de cont. Se dă: SiD 5121 40.000 lei (selectiv)

***Operația 1.** 07.04.N. Plata acțiunilor răscumpărate.*

Analiza contabilă:

	1091 + A → D	*8.000*	*(2.000 acțiuni x 4,00)*
	5121 - A → C	*8.000*	*(2.000 acțiuni x 4,00)*

Formula contabilă

***1091** Acțiuni proprii deținute pe termen scurt*	=	***5121** Conturi la bănci în lei*	*8.000*

***Operația 2.** 20.04.N. Vânzarea acțiunilor către salariații proprii cu încasare în contul de la bancă.*

caz II: PV 3,20 lei > PR 4,00 ⇒ diferență nefavorabilă care se trece la pierderi

Analiza contabilă:

(PR)	*1091 - A → C*	*8.000*	*(2.000 acțiuni x 4,00 lei)*
(PV)	*5121 + A → D*	*7.000*	*(2.000 acțiuni x 3,50 lei)*
(Diferență nefavorabilă)	*1491 + A → D*	*1.000*	*(2.000 acțiuni x 0,50 lei)*

Formula contabilă

%	=	***1091** Acțiuni proprii deținute pe termen scurt*	*8.000*
***5121** Conturi la bănci în lei*			*7.000*
***1491** Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii*			*1.000*

***De rezolvat:** Efectuați înregistrările în conturile aferente Aplicației nr.15 și interpretați datele obținute.*

APLICAȚIA 16. **Operații privind tranzacții cu acțiuni proprii în scopul deținerii pe termen lung, în cazul în care prețul de vânzare este mai mare decât prețul de răscumpărare (diferențe favorabile, câștig).**

Agentul economic „Dunărea" SA achiziționează cu plata prin contul bancar 5.000 de acțiuni proprii la prețul unitar de 3,50 lei în scopul deținerii pe termen lung, pentru regularizarea cursului acțiunilor proprii pe piața bursieră. Ulterior, acțiunile se vând către diverși terți la prețul de vânzare unitar de 4,10 lei, cu încasare în contul de la bancă. Documente: Hotărârea AGA, Ordin de plată bancar, Extras de cont. Se dă: SiD 5121 60.000 lei (selectiv)

Operația 1. *02.05.N. Achiziție acțiuni pe termen lung cu plata prin bancă.*

Analiza contabilă: *1092 + A → D 17.500 (5.000 acțiuni x 3,50)*
5121 - A → C 17.500 (5.000 acțiuni x 3,50)

Formula contabilă

1092 Acțiuni proprii deținute pe termen lung	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*17.500*

Operația 2. *10.05.N+1. Vânzarea acțiunilor către diverși terți prin contul de la bancă. caz I: PV 4,10 lei > PR 3,50 ⇒ diferență favorabilă care se trece la câștiguri.*

Analiza contabilă: *(PV) 5121 + A → D 20.500 (5.000 acțiuni x 4,10 lei)*
(PR) 1092 - A → C 17.500 (5.000 acțiuni x 3,50 lei)
(Diferență favorabilă) 1411 + P → C 3.000 (5.000 acțiuni x 0,60 lei)

Formula contabilă

5121 Conturi la bănci în lei	=	%	*20.500*
		1092 Acțiuni proprii deținute pe termen lung	*17.500*
		1411 Câștiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii	*3.000*

De rezolvat: *a. Efectuați înregistrările în conturile aferente Aplicației nr.16 și interpretați datele obținute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneți Aplicațiile nr.14,15 și 16 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Acțiuni proprii". Ataşați înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixați operațiile economice și formulele contabile pe care le-ați învățat.*

În cazul în care *prețul de vânzare* ar fi fost *mai mic* decât prețul de răsumpărare, diferența nefavorabilă se va trece la pierderi în contul *1491 Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii.*

La *stabilirea capitalurilor proprii*, acțiunile proprii se *însumează* algebric astfel: soldurile finale ale conturilor *1091 și 1092* se însumează cu semnul *minus*, soldul final al contului *141* reprezentând *câștigurile* se însumează cu semnul *plus* iar soldul final al contului *149* reprezentând *pierderile* cu semnul *minus (vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii).*

2.3.5. CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI ȘI A REZULTATULUI REPORTAT

Noțiuni teoretice *Rezultatul* este reprezentat prin *profitul* sau *pierderea* obținută la sfârșitul unei perioade de timp. În funcție de *perioada* la care se referă, rezultatul poate fi *rezultatul exercițiului financiar* (rezultatul anului curent) și *rezultat reportat* (rezultatul anilor anteriori), *fig. 2.10.*

Rezultatul exercițiului financiar curent se prezintă sub formă de *profit sau pierdere. Rezultatul reportat* poate fi profit nerepartizat sau pierdere neacoperită. Profitul care nu se ditribuie în exercițiul curent se reportează în anul următor sub formă de *profit nerepartizat.* Pierderea aferentă anului curent se transferă asupra rezultatului reportat sub formă de *pierdere neacoperită.* Profitul reportat urmează *să se repartizeze* pe destinații în exercițiile financiare

următoare iar pierderea reportată urmează *să se acopere* din profiturile exercițiilor următoare, din rezerve, din capitalul social.

La *stabilirea capitalurilor proprii*, elementele componente ale rezultatului se *însumează* algebric astfel: profitul curent cu *plus*, pierdere curentă cu *minus*, repartizarea profitului cu *minus*, profitul reportat cu *plus*, pierderea neacoperită cu *minus (vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii).*

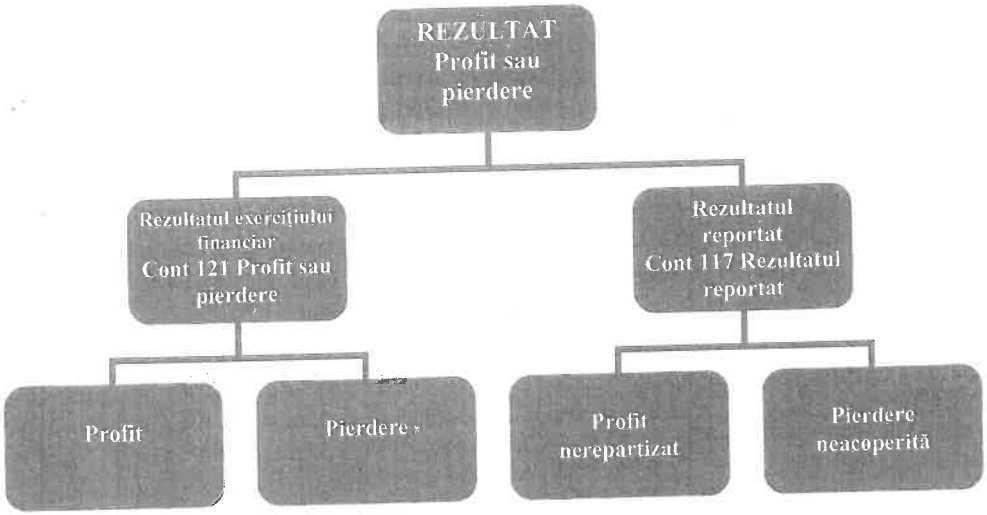


Fig.2.10. Structura rezultatului

Rezultatul exercițiului (R) reprezintă *diferența* între *venituri* (V) și *cheltuieli* (C). Dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile rezultă profit iar dacă veniturile sunt mai mici decât cheltuielile rezultă pierdere.
Formula generală de calcul este: $\pm R = V - C$
În această formulă de calcul , dacă V > C rezultă *profit,* care este un *rezultat pozitiv* (+) iar dacă V < C rezultă *pierdere*, care este un *rezultat negativ* (-). În cazul în care se obține *profit*, se mai poate folosi formula: $R = V - C$, unde V > C
În cazul în care se realizează *pierdere*, se mai poate folosi formula:
$R = C - V$, unde C > V.

Dacă *se obține profit*, o parte se *repartizează* în anul curent sub formă de rezerve legale iar diferența se va reporta pe anul următor. Repartizarea pe rezerve legale se numește *repartizarea profitului.* Partea din profit care *se reportează* pe anul următor se va distribui pe destinații: constituirea de rezerve, distribuirea de dividende către acționari sau asociați sau încorporarea în capital.

APLICAȚIA 17. Stabilirea rezultatului exercițiului

***a. Enunț**: La sfârșitul perioadei, entitatea „A" înregistrează venituri în valoare de 85.000 lei, pentru care efectuează cheltuieli în valoare de 60.000 lei. **Se cere**: Calculați rezultatul exercițiului. **Rezolvare**: Suntem în cazul în care V > C . Rezultatul se va calcula după formula : R = V – C = 85.000 – 60.000 = 25.000 lei (profit). O parte din profit va fi repartizat la rezerve legale în sumă de 1.250 lei și se va înregistra la „Repartizarea profitului".*

***b. Enunț**: La sfârșitul perioadei, entitatea „B" înregistrează venituri în valoare de 53.000 lei, pentru care efectuează cheltuieli în valoare de 61.000 lei. **Se cere**: Calculați rezultatul exercițiului. **Rezolvare**: Suntem în cazul în care C > V . Rezultatul se va calcula după formula: R = C – V = 61.000 – 53.000 = 8.000 lei (pierdere).*

Rezultatul exercițiului (rezultatul brut, rezultatul contabil) se stabilește pe baza informațiilor din contul *121 Profit și pierdere* ca și diferență între venituri totale (VT) și cheltuieli totale (CT):

Rex = VT - CT

Pentru stabilirea *impozitului pe profit* se determină extracontabil, *profitul fiscal* (Rf) numit și baza de impozitare sau profit impozabil. Formula de calcul este:

Rf = Rex + CN – Df

unde: Rf = rezultatul fiscal (profit fiscal, profit impozabil, baza de impozitare)
Rex = rezultatul exercițiului (rezultat contabil, profit brut)
CN = cheltuieli nedeductibile fiscal
Df = deductibilități fiscale

Cheltuielile nedeductibile fiscal (CN) se referă la amenzi, penalități, depășiri la cheltuieli de deplasare, de protocol, de sponsorizare, cheltuielile cu impozitul pe profit înregistrat anterior etc. *Deductibilitățile fiscale* (Df) se referă la dividende încasate de la altă societate, rezerva legală precum și alte deductibilități. *Impozitul pe profit* (Ip) se calculează prin aplicarea cotei de impozitare la (rezultat fiscal) baza de impozitare:

Ip = Rf x cota

Profitul net (PN) se calculează prin stabilirea diferenței între profitul brut (PB) și impozitul pe profit (Ip):

PN = PB - Ip

Rezultatul financiar-contabil se determină *lunar* sau periodic și se stabilește *cumulat* de la începutul anului până la sfârșitul perioadei curente, prin însumare.

APLICAȚIA 18. Stabilirea profitului net

Enunț: *În cursul ianuarie N, entitatea „C" înregistrează cheltuieli totale în sumă de 350.000 lei, din care amenzi și penalități 3.200 lei și venituri totale 580.000 lei, din care dividende încasate de la altă societate 1.800 lei.*

Se cere: *Calculați: a. Rezultatul exercițiului, b. Impozitul pe profit, c. Profitul net.*

Rezolvare:

a. Rex = VT – CT = 580.000 – 350.000 = 230.000 lei (profit brut)
b. Rf = Rex + CN – Df = 230.000 + 3.200 - 1.800 = 231.400 lei (profit impozabil)
Ip = Rf x cota = 231.400 x 16 % = 37.024 lei (impozit pe profit)
c. PN = Rex – Ip = 230.000 – 37.024 = 192.976 lei (profit net).

Conturi specifice

121 Profit sau pierdere (A/P)
129 Repartizarea profitului (A)
441 Impozitul pe profit/venit (P)
4411 Impozitul pe profit (P)
4412 Impozitul pe venit (P)
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit (A)
1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)

Contul 121 Profit sau pierdere *(A/P)* înregistrează evidența rezultatului exercițiului. Se *creditează* cu încorporarea veniturilor în rezultat și se *debitează* cu decontarea cheltuielilor asupra rezultatului. *Soldul final* poate fi creditor sau debitor (dar nu simultan). Dacă este *sold final creditor* arată profit iar dacă este *sold final debitor* arată pierdere.

În situația în care se obține *rezultat favorabil* (profit) contul *121 Profit sau pierdere* are următoarea structură:

D	121 Profit sau pierdere	C
• Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului (121 = Clasa 6 Cheltuieli)	• Încorporarea veniturilor în rezultate (Clasa 7 Venituri = 121)	
	SpC I = Rezultat brut (profit brut)	
• Decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit (121 = 691)		
	SfC = Rezultat net (profit net)	

În situaţia în care se obţine *rezultat nefavorabil* (pierdere) contul *121 Profit sau pierdere* are următoarea structură:

D	121 Profit sau pierdere	C
• Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului (121 = Clasa 6 Cheltuieli)	• Încorporarea veniturilor în rezultate (Clasa 7 Venituri = 121)	
SfD = Pierdere		

Contul 129 Repartizarea profitului (A) înregistrează evidenţa repartizării profitului pe destinaţii stabilite de lege, de actul constitutiv, de A.G.A. Se *debitează* cu înregistrarea repartizării profitului curent pe destinaţii (rezerve legale). La sfârşitul anului prezintă *sold final debitor* arată rezervele legale contituite din profit iar după aprobarea Situaţiilor financiare anuale, în anul următor se *creditează* în corespondenţă cu 121 Profit sau pierdere şi *se soldează*.

Contul 441 Impozit pe profit/venit (P) ţine evidenţa datoriei faţă de buget pentru impozitul pe profit. Se *creditează* cu înregistrarea datoriei de plată şi se *debitează* cu plata datoriei. *Soldul final* creditor arată impozit datorat şi neplătit. În cazul în care rezultă *sold final debitor*, reprezintă impozit plătit în plus. Contul de gradul I se dezvoltă pe două conturi de gradul II: *4411 Impozit pe profit* este folosit de entităţile care utilizează, conform legii, baza de impozitare profitul iar contul *4418 Impozit pe venit* este folosit de microintreprinderi care utilizează ca şi bază de impozitare veniturile.

Contul 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit (A) ţine evidenţa înregistrării impozitului pe cheltuieli specifice. Se *debitează* cu înregistrarea cheltuielilor şi se *creditează* cu trecerea cheltuielilor pe contul 121 Profit şi pierdere. La sfârşitul perioadei (lunii) *se soldează*.

Contul 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P) înregistrează evidenţa rezultatului (profit sau pierdere) care se reportează din exerciţiul curent în exerciţiile următoare. În *credit* se înregistrează profitul nerepartizat din exerciţiul anterior, pierderile din exerciţiile anterioare acoperite din prime de capital, din rezerve sau din capitalul social. În *debit* se înregistrează pierderile înregistrate în anii anteriori, trecerea profitului nerepartizat la rezerve sau încorporarea în capitalul social, distribuirea profitului nerepartizat pentru dividende. Poate avea fie *sold final creditor* care reprezintă profitul nerepartizat, fie *sold final debitor* care reprezintă pierderea neacoperită.

APLICAŢIA 19. Cazul I. Obţinerea de profit

a. Operaţii privind rezultatul exerciţiului obţinut în cursul anului

Agentul economic „Mara" SRL a înregistrat la sfârşitul lunii ianuarie, exerciţiul N, următoarele cheltuie şi venituri (rulaje debitoare cheltuieli şi rulaje creditoare venituri):

CHELTUIELI:

- *RD 601 Cheltuieli cu materiile prime..... 28.000*
- *RD 6021 Cheltuieli cu materiale auxiliare..... 10.000*
- *RD 605 Cheltuieli cu energia şi apa..... 5.000*
- *RD 607 Cheltuieli privind mărfurile..... 20.000*
- *RD 627 Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate..... 200*
- *RD 641 Cheltuieli cu salariile personalului..... 25.000*
- *RD 6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale..... 3.950*
- *RD 6452 Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj..... 1.300*
- *RD 6453 Contribuţia angajatorului pentru asig. sociale de sănătate..... 125*
- *RD 6581 Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi..... 1.000*

TOTAL *94.575*

VENITURI:

- *RC Venituri din vânzarea produselor finite..... 84.750*
- *RC Venituri din vânzarea mărfurilor..... 39.425*
- *RC Venituri din dobânzi..... 400*

TOTAL *124.575*

Capitalul social subscris vărsat este de 7.000 lei (SiC 1012). În contul de la bancă are suma de 48.000 lei (SiD 5121). Agentul economic efectuează la sfârşitul lunii ianuarie următoarele operaţii: închide conturile de cheltuieli şi venituri, stabileşte profitul brut, calculează şi înregistrează datoria privind impozitul pe profit, stabileşte profitul net. Documente: Situaţie de calcul, Notă de contabilitate.

***Operaţia 1.** 31.01.N. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri. Documente: Situaţie calcul.*

a) Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului:

Analiza contabilă:

601 - A → C	*28.000*	*627 - A → C*	*200*	*6453 - A → C*	*125*
6021 - A→ C	*10.000*	*641 - A → C*	*25.000*	*6581 - A → C*	*1.000*
605 - A → C	*5.000*	*6451 - A→ C*	*3.950*	*121 A/P → D*	*94.575*
607 - A → C	*20.000*	*6452 - A → C*	*1.300*		

Formula contabilă

121 Profit sau pierdere	=	*%*	*94.575*
		***601** Cheltuieli cu materiile prime*	*28.000*
		***6021** Cheltuieli cu materiale auxiliare*	*10.000*
		***605** Cheltuieli cu energia şi apa*	*5.000*
		***607** Cheltuieli privind mărfurile*	*20.000*
		***627** Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate*	*200*
		***641** Cheltuieli cu salariile personalului*	*25.000*
		***6451** Cheltuieli privnd contribuţia unităţii la asigurările sociale*	*3.950*
		***6452** Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de somaj*	*1.300*
		***6453** Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*	*125*
		***6581** Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi*	*1.000*

b) Încorporarea veniturilor în rezultate:

Analiza contabilă:

7015 - P → D	*84.750*	*766 - P → D*	*400*
707 - P→ D	*39.425*	*121 A/P → C*	*124.575*

Formula contabilă

%	=	121 Profit sau pierdere	124.575
7015 Venituri din vânzarea produselor finite			84.750
707 Venituri din vânzarea mărfurilor			39.425
766 Venituri din dobânzi			400

Operaţia 2. *31.01.N. Agentul economic calculează şi înregistrează datoria pentru impozitul pe profit. Din analiza cheltuielilor se stabilesc cheltuieli nedeductibile fiscal sub formă de amenzi la nivelul de 1.000 lei. Nu avem venituri neimpozabile şi alte deductibilităţi fiscale. Cota de impozit este 16 %. Impozitul pe profit se plăteşte din contul de la bancă. Documente: Situaţie calcul, Ordin de plată, Extras de cont.*

Calcul:

Rezultatul la sfârşitul lunii ianuarie (Rex) = Venituri totale (VT) – Cheltuieli totale (CT) = 124.575 – 94.575 = 30.000 (profit brut)

Rezultatul fiscal (Rf) = Profit brut (PB) + Cheltuieli nedeductibile fiscal (CN) = 30.000 + 1.000 = 31.000 (profit fiscal)

Impozit pe profit (Ip)= Rezultat fiscal (Rf) x cota = 31.000 x 16 % = 4.960 lei

Analiza contabilă:

a) Trecerea pe cheltuieli a impozitului pe profit	*691 + A → D*	*4.960*	*4411 + P → C*	*4.960*
b) Decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit	*691 – A → C*	*4.960*	*121 A/P → D*	*4.960*
c) Plata impozitului pe profit	*4411 – P → D*	*4.960*	*5121 - A → C*	*4.960*

Formule contabile

691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit*	=	**4411** *Impozit pe profit*	*4.960*
121 *Profit sau pierdere*	=	**691** *Cheltuieli cu impozitul pe profit*	*4.960*
4411 *Impozit pe profit*	=	**5121** *Conturi la bănci în lei*	*4.960*

Menţiune: *Plata impozitului pe profit se face de obicei trimestrial. Din considerente didactice (legătur dintre operaţii), plata s-a făcut lunar.*

Operaţia 3. *31.01.N. Calcul Profit net. Document: Situaţie de calcul.*

Profit net (PN) = Profit brut (PB) – Impozit pe profit (Ip) = 30.000 – 4.960 = 25.040 lei (SfC 121 Profit sau pierdere, la data de 31.03.N).

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturi la sfârşitul lunii ianuarie şi analizaţi datele obţinute.*

Menţiune: *În continuare, agentul economic „Mara" SRL înregistrează lunar, operaţiile privin închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri, stabileşte rezultatul, înregistrează obligaţia faţă de bugetu statului pentru impozitul pe profit iar trimestrial, plata datoriei pentru impozitul pe profit. Astfel, î timpul anului înregistrările contabile privind rezultatul se realizează similar lunii ianuarie. Continuăm c înregistrarea rezultatului la sfârşitul anului, unde avem reguli specifice.*

b. Rezultatul exerciţiului la sfârşitul anului

La sfârşitul anului, agentul economic „Mara" SRL dispune de următoarele date din conturi:

- *Capital subscris vărsat 13.500*
- *Cheltuieli totale 483.880, din care: Cheltuieli nedeductibile fiscal 48.000*
- *Venituri totale 735.680*

Operaţii de efectuat la sfârşitul anului:

1. *Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri*
2. *Stabilirea Rezultatului brut*
3. *Calculează şi înregistrează Rezervele legale*
4. *Calculează şi înregistrază Impozitul pe profit*
5. *Stabilirea Rezultatului net*

Efectuarea operațiilor:

Operația 1. *31.12.N. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri (global, pe total).Document: Situație de calcul.*

Mențiune: *Din considerente didactice (simplificarea calculelor), cheltuielile și veniturile s-au înregistrat pe total prin cumulare de la începutul până la sfârșitul anului și s-au întocmit două formule contabile generale, cumulative.*

Formule contabile generale

121 *Profit sau pierdere*	=	***Clasa 6*** *Cheltuieli*	483.880
Clasa 7 *Venituri*	=	***121*** *Profit sau pierdere*	735.680

Operația 2. *31.12.N. Rezultatul brut (RB)= Venituri totale(VT) – Cheltuieli totale (CT) = 735.680 – 483.880 = 251.800 lei = Soldul preliminar creditor (SpC) al contului 121 Profit sau pierdere.*

Operația 3. *31.12.N. Înregistrare Rezerve legale. Document: Situație de calcul.*

Calcul: Rezerve legale = Profit brut (PB) x 5 % = 251.800 x 5 % = 12.590 lei

sau Rezerve legale = Capital social x 20 % = 13.500 x 20 % = 2.700 lei

Se alege valoarea cea mai mică de 2.700 lei.

Analiza contabilă: *129 + A → D 1.400 1061 + P → C 2.700*

Formula contabilă

129 *Repartizarea profitului*	=	***1061*** *Rezerve legale*	2.700

Operația 4. *31.12.N. Înregistrarea obligației de plată pentru Impozitul pe profit calculat la sfârșitul anului. Documente: Situație calcul, Declarații fiscale.*

Calcul: Impozit pe profit (IP) = Rezultat fiscal (Rf) x cota

Rezultat fiscal (Rf) = Rezultat brut (RB) + Cheltuieli nedeductibile fiscal (CN) – Rezerve legale (Df) = 251.800 + 48.000 – 2.700 = 297.100 lei

Impozit pe profit (Ip) = Rezultat fiscal (Rf) x cota = 297.100 x 16 % = 47.536 lei

Analiza contabilă: *691 + A → D 47.536 4411 + P → C 47.536*

Formula contabilă

691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit*	=	***4411*** *Impozit pe profit*	47.536

Închiderea contului 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit.

Analiza contabilă: *121 A/P → D 47.536 691 - A → C 47.536*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	***691*** *Cheltuieli cu impozitul pe profit*	47.536

Mențiune: *Calculul și plata impozitului pe profit se stabilește cumulat în tot cursul anului. La sfârșitul fiecărui trimestru se stabilește impozitul datorat cumulat la momentul respectiv din care se scade impozitul plătit cumulat si se determină diferența datorată. Din considerente didactice (simplificarea calculelor), impozitul pe profit s-a stabilit cumulat pe total la sfârșitul anului. Problematica impozitului pe profit va fi studiată mai în detaliu la Cap.5 Terți.*

Operația 5. *31.12.N. Profit net (PN) = Profit brut (PB) – Impozit pe profit (Ip) = = 251.800 – 47.536 = 204.264 lei = Soldul final creditor (SfC) al contului 121 Profit sau pierdere, la data de 31.12.N.*

La sfârșitul anului*, situația selectivă în conturi se prezintă astfel:*

D(-)	**121 Profit sau pierdere**		(+)C
Cheltuielieli totale (cls.6)	483.880	Venituri totale (cls.7)	735.680
		SpC (profit brut)	251.800
Cheltuieli cu impozit pe profit (691)	47.536		
		SfC (profit net)	204.264

D(+)	129 Repartizarea profitului	(-)C
Rezerve legale (1061)	2.700	
SfC	2.700	

D(-)	1061 Rezerve legale	(+)C
	Constituire rezerve legale (691)	2.700
	SfC	2.700

Mențiune: *Soldurile finale ale conturilor la 31.12.N se vor prelua ca și Solduri inițiale la începutul exercițiului N+1 (01.01.N+1). Documente: Diverse documente justificative, Cartea Mare, Balanța de verificare.*

c. Rezultatul la începutul exercițiului N+1

Agentul economic „Mara" SRL deschide conturile aferentele rezultatului cu soldurile inițiale la 01.01.N+1 pe baza soldurilor finale de la 31.12.N. Prezentăm selectiv operații privind conturile 121 Profit sau pierdere, 129 Repartizarea profitului și 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită. Documente: Balanța de verificare, Notă de contabilitate.

Operația1. *03.01.N.Închiderea conturilor 121 Profit sau pierdere și 129 Repartizarea profitului, până la nivelul valoric al Rezervelor legale constituite în exercițiul N.*

Analiza contabilă: *129 - A → C 2.700 121 A/P → D 2.700*

Formula contabilă			
121 *Profit sau pierdere*	=	***129*** *Repartizarea profitului*	*2.700*

Remarcă: *Situația în contul 129 Repartizarea profitului este: SiD 2.700 – RC 2.700. În acest moment contul 129 se soldează. Situația în contul 121 Profit sau pierdere este: SiC 204.264 – RD 2.700 = SfC 201.564 lei. Suma rămasă (profit net rămas după scăderea rezervei legale) de 201.564 lei se va trece pe rezultatul reportat.*

Operația 2. *03.01.N. În continuarea operației nr.5, la începutul exercițiului N+1 agentul economic „Mara" SRL procedează la închiderea contului 121 Profit sau pierdere prin contul 1171 Rezultatul reportat privind profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită, cu profitul net rămas. Profitul net rămas = Profit net – Distribuiri pentru Rezerve legale = 204.264 – 2.700 = 201.564 lei.*

Analiza contabilă: *121 A/P → D 201.564 1171 A/P → C 201.564*

Formula contabilă			
121 *Profit sau pierdere*	=	***1171*** *Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*	*201.564*

Remarcă 1: *Situația în contul 121 Profit sau pierdere este: SiC 204.264 – RD 204.264. În acest moment contul 121 Profit sau pierdere se soldează.* ***Remarcă 2:*** *Din cumularea operației 1 și 2, se mai poate folosi formula compusă:* *121 = % 204.264*
129 2.700
1171 201.564

Operația 3. *30.01.N. Conform hotărârii AGA, se decide constituirea rezervelor statutare în proporție de 4 % și constituirea de alte rezerve în proporție de 2 %. Constituireá rezervelor se face din profitul reportat, care este profitul net rămas.*

Rezerve statutare = Profit net rămas x 4 % = 201564 x 4 % = 8.063
Alte rezerve = Profit net rămas x 2 % = 201.564 x 2 % = 4.031

Analiza contabilă: *1171 A/P → D 12.094 1063 + P → C 8.063*
1068 + P → C 4.031

Formula contabilă

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	*%*	*12.094*
		***1063** Rezerve statutare sau contractuale*	*8.063*
		***1068** Alte rezerve*	*4.031*

Operaţia 4. *30.01.N. Conform hotărârii AGA, se decide ca o parte din profitul reportat în sumă de 3.000 lei să fie distribuit pentru majorarea capitalului social.*

Analiza contabilă: *1171 A/P → D 3.000 1012 + P → C 3.000*

Formula contabilă

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	***1012** Capital subscris vărsat*	*3.000*

De rezolvat: *Preluaţi Soldurile iniţiale aferente exerciţiului N+1. Efectuaţi apoi înregistrările aferente operaţiilor de la 5 la 8 din cadrul Aplicaţiei 19, cu stabilirea elementelor: Solduri iniţiale, Rulaje, Solduri finale. Interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 20. Cazul al II-lea. Înregistrarea de pierdere

Operaţia 1. *31.12.N. Agentul economic „Tisa" SRL obţine la sfârşitul exerciţiului venituri în sumă de 285.450 lei şi înregistrează cheltuieli în valoare de 342.850 lei. În acest caz contul 121 Profit sau pierdere va avea următoarea structură:*

Exerciţiul N:

D(-)	**121 Profit sau pierdere**		(+)C
Cheltuielieli totale (cls.6)	342.850	Venituri totale (cls.7)	285.450
SpD (pierdere)	57.400		

Operaţia 2. *03.01.* ***Exerciţiul N+1.*** *Trecerea pierderii curente pe rezultatul reportat, sub formă de pierdere neacoperită. Document: Notă de contabilitate.*

Analiza contabilă: *121 A/P → C 57.400 1171 A/P → D 57.400*

Formula contabilă

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	***121** Profit sau pierdere*	*57.400*

Operaţia 3. *31.01.**Exerciţiul N+1.*** *Ulterior se decide acoperirea din alte rezerve a unei părţi din pierdere, la nivelul sumei de 4.500. Document: Hotărârea AGA.*

Se dă: SiC 1068 4.500 lei (selectiv)

Analiza contabilă: *1068 - P → D 4.500 1171 A/P → C 4.500*

Formula contabilă

1068 Alte rezerve	=	***1171** Rezultat reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita*	*4.500*

De rezolvat: *a. Efectuaţi înregistrările în conturile aferente operaţiei 1, 2 şi 3. din cadrul Aplicaţiei 20. Interpretaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţiile nr.19 şi 20 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Rezultatul exerciţiului şi rezultatul reportat". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

APLICAŢIA 21. Calcularea capitalurilor proprii la o societate pe acţiuni

Capitalurile proprii de care dispune o entitate se calculează prin *însumarea algebrică* (cu semnul plus sau minus) a structurilor componente, aşa cum apare în Bilanţ *(vezi fig.2.2. Calcul capitaluri proprii).*

Enunţ: *Societatea „Alfa" SA dispune la sfârşitul exerciţiului N de următoarele elemente patrimoniale privind capitalurile proprii ale entităţii: Capital social 130.000 lei, Prime de capital 29.000 lei, Rezerve din reevaluare 14.000 lei, Rezerve legale 18.000 lei, Rezerve statutare 3.000 lei, Alte rezerve 1.000 lei,*

Acţiuni proprii 16.000 lei, Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii 4.000 lei, Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii 3.000 lei, Rezultatul exerciţiului curent sub formă de profit 370.000 lei, Repartizarea profitului 18.000 lei, Rezultatul reportat din exerciţiile precedente sub formă de profit nerepartizat 68.000 lei.Document:Situaţie de calcul

***Se cere**: Calculaţi totalul capitalurilor proprii ale entităţii, prin determinarea elementelor patrimoniale de structură cu sumele aferente.*

***Rezolvare**: Tabel centralizator Societatea comercială „Alfa" SA (fig.2.11)*

APLICAŢIA 22. Calcularea capitalurilor proprii la o societate cu răspundere limitată

***Enunţ**: Societatea „Beta" SRL dispune la sfârşitul exerciţiului N de următoarele elemente patrimoniale privind capitalurile proprii ale entităţii: Capital social 400 lei, Rezerve legale 80 lei, Rezultatul exerciţiului curent sub formă de profit 60.000 lei, Repartizarea profitului 80 lei, Rezultatul reportat din exerciţiile precedente sub formă de pierdere neacoperită 2.300 lei. Document: Situaţie de calcul.*

***Se cere**: Calculaţi totalul capitalurilor proprii ale entităţii, prin determinarea elementelor patrimoniale de structură cu sumele aferente.*

***Rezolvare**: Tabel centralizator Societatea comercială „Beta " SRL (fig.2.12)*

Tabel centralizator calcul capitaluri proprii la SC „Alfa"SA

Nr. crt.	Denumirea structurii patrimoniale	+/-	Sume
1	Capital social	+	130.000
2	Prime de capital	+	29.000
3	Rezerve din reevaluare	+	14.000
4	Rezerve legale	+	18.000
5	Rezerve statutare	+	3.000
6	Alte rezerve	+	1.000
7	Acţiuni proprii	-	16.000
8	Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	+	4.000
9	Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii	-	3.000
10	Rezultatul exerciţiului (profit)	+	370.000
11	Repartizarea profitului	-	18.000
12	Rezultatul reportat (profit nerepartizat)	+	68.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII			600.000

Fig.2.11. Tabel centralizator capitaluri proprii la SC „Alfa" SA

Tabel centralizator calcul capitaluri proprii la SC „Beta"SRL

Nr. crt.	Denumirea elementului patrimonial	+/-	Sume
1	Capital social	+	400
2	Rezerve legale	+	80
3	Rezultatul exerciţiului (profit)	+	60.000
4	Repartizarea profitului	-	80
5	Rezultatul reportat (pierdere neacoperită)	-	2.300
TOTAL CAPITALURI PROPRII			58.100

Fig.2.12. Tabel centralizator capitaluri proprii la SC „Beta" SRL

2.4. ALTE OPERAŢII DE CAPITAL

Alte operaţii de capital de referă la operaţii privind *provizioanele* şi operaţii privind *împrumuturile şi datoriile asimilate pe termen lung*. Provizioanele, împrumuturile şi datoriile pe termen lung nu fac parte din capitalurile proprii dar se asimilează capitalurilor permanente pentru că asigură finanţarea pe o perioadă mai mare de un an.

2.4.1. CONTABILITATEA PROVIZIOANELOR

Noţiuni teoretice Conceptual, în virtutea principiului prudenţei, contabilitatea trebuie să evite riscul transferării în viitor a incertitudinilor perioadei curente. De aceea provizioanele *constituie rezerve (provizii)* create în scopul acoperirii unor pierderi cauzate de riscuri şi incertitudine în activitatea întreprinderii. Ele se constituie pentru *evenimente probabile, posibile şi incerte.*

Provizioanele sunt sume reţinute din profit (în sensul că afectează cheltuielile) în scopul de a acoperi *pierderi potenţiale* (litigii, amenzi, penalităţi, despăgubiri, daune) sau cheltuieli *previzibile* în exerciţiile viitoare (pentru activitatea de service în perioada de garanţie, pentru restructurarea întreprinderii), precum şi provizioane pentru *pensii, terminarea contractului de muncă, plăţi masive de impozite, etc.* Aceste provizioane sunt *constituite la sfârşitul exerciţiului*, în scopul de a acoperi riscuri şi cheltuieli fără posibilitatea afectării unui element de activ. Ele reprezintă o categorie de resurse intermediare între datorii şi capitaluri proprii.

Conturi specifice

151 **Provizioane** (P)
- *1511* *Provizioane pentru litigii (P)*
- *1512* *Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor (P)*
- *1513* *Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea (P)*
- *1514* *Provizioane pentru restructurare (P)*
- *1515* *Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare (P)*
- *1516* *Provizioane pentru impozite (P)*
- *1517* *Provizioane pentru terminarea contractului de muncă (P)*
- *1518* *Alte provizioane (P)*

Contul 151 Provizioane *(P)* înregistrează operaţiile de formare şi utilizare a provizioanelor. *Se creditează* cu operaţiile privind constituirea şi majorarea provizioanelor în corespondenţă cu conturile de cheltuieli specifice. *Se debitează* cu diminuările şi anulările de provizioane în corespondenţă cu conturile de venituri specifice. *Soldul final creditor* arată provizioanee existente la sfârşitul perioadei. Contul de gradul I 151 Provizioane *se dezvoltă* în conturi de gradul II pe categorii de provizioane.

Formulele generale de contabilizare a provizioanelor sunt:

a) constituire, majorare

D	C
Cheltuieli	**= Provizioane**

b) diminuare, anulare

D	C
Provizioane	**= Cheltuieli**

Remarcă: *În momentul înregistrării provizioanelor pe cheltuieli se măresc „artificial" nivelul cheltuielilor şi implicit scade profitul şi impozitul pe profit datorat bugetului. În momentul înregistrării*

diminuării sau anulării provizioanelor cresc „artificial" veniturile şi implicit profitul şi impozitul pe profit. De aceea provizioanele au implicaţii fiscale de tip „impozite amânate". După o perioadă de timp, (constituire-anulare) efectul asupra contului 121 Profit şi pierdere este zero. Contabilizarea provizioanelor se face în temeiul unor norme legislative specifice.

APLICAŢIA 23. Operaţii privind provizioanele

Agentul economic „Someş" SA cu obiect de activitate producerea de aparate electrocasnice, constituie provizioane pentru garanţii acordate în perioada de service, la nivelul de 35.000 lei. După expirarea perioadei de garanţie provizionul constituit anterior se anulează. Document: Situaţie de calcul.

Operaţia 1. *01.03.N. Constituirea provizionului la începutul perioadei de garanţie.*

Analiza contabilă: *1512 + P → C 35.000 6812 + A → D 35.000*

Formula contabilă

6812 *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele*	=	***1512*** *Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor*	*35.000*

Operaţia 2. *31.03.N. Închiderea contului de cheltuieli.*

Analiza contabilă: *6812 - A → C 35.000 121 A/P → D 35.000*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	***6812*** *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele*	*35.000*

Menţiune: *Cheltuielile efectuate cu remedierea defecţiunilor din vina furnizorului se contabilizează eşalonat, separat în conturi specifice de materiale, salarii etc. şi implicit în conturile cheltuielilor de exploatare aferente. În paralel, după expirarea perioadei de garanţie se anulează provizionul constituit anterior cu trecerea pe venituri. Această operaţie compensează afectarea anterioară a rezultatului determinată de înregistrarea cheltuielilor cu provizioanele.*

Operaţia 3. *05.03.N+1. Anularea provizioanelor după expirarea perioadei de garanţie*

Analiza contabilă: *1512 - P → D 35.000 7812 + P → C 35.000*

Formula contabilă

1512 *Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor*	=	***7812*** *Venituri din provizioane*	*35.000*

Operaţia 4. *31.03.N+1. Închiderea contului de venituri.*

Analiza contabilă: *7812 - P → D 35.000 121 A/P → C 35.000*

Formula contabilă

7812 *Venituri din provizioane*	=	***121*** *Profit sau pierdere*	*35.000*

De rezolvat: *a. Efectuaţi înregistrările în conturi şi interpretaţi implicaţiile operaţiilor asupra contului 121 Profit sau pierdere. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr.23 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Provizioane". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

2.4.2. CONTABILITATEA ÎMPRUMUTURILOR ŞI DATORIILOR ASIMILATE

Noţiuni teoretice Pentru acoperirea temporară a resurselor financiare, entitatea poate apela la împrumuturi concretizate în datorii financiare. După natura lor, datoriile financiare pe termen lung se împart în *împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni şi credite bancare pe terme lung (fig. 2.15):*

Datorii financiare	**a. împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni**
	b. credite bancare pe termen lung

Fig. 2.15. Clasificarea datoriilor financiare

a. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni. *Obligaţiunile* sunt hârtii de valoare care aduc deţinătorului pentru suma dată cu împrumut, venituri sub formă de dobânzi. Agenţii economici pot obţine asemenea împrumuturi prin intermediul bursei de valori. Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni sunt denumite şi *împrumuturi obligatare*, pe termen lung şi sunt contractate numai de societăţile pe acţiuni (societăţile de capitaluri). Aceste împrumuturi sunt divizate în fracţiuni de mărimi egale pentru care se editează titluri (hârtii speciale de valoare), numite *obligaţiuni*. Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni sunt purtătoare de dobândă, care este o cheltuială pentru agentul economic. *Evaluarea* obligaţiunilor emise de către entitate se realizează la diferite valori, în funcţie de tipul obligaţiunii:

- *valoarea nominală* - cea înscrisă pe hârtia de valoare
- *preţul de emisiune* - preţul de emitere, negociabil la bursa de valori
- *preţul de rambursare* - valoarea de restituire a împrumutului care se obţine prin adăugarea la valoarea nominală a unei prime de rambursare.

Contabilizarea împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni se realizează în funcţie de felul obligaţiunilor: ordinare, cu primă, cu loterie, etc.

b. Credite bancare. Pentru acoperirea unor *necesităţi financiare temporare*, agentul economic poate solicita băncilor credite pe o perioadă dată şi pentru care plăteşte *dobândă,* care este o cheltuială pentru agentul economic. Dobânda mai este numită şi „preţul creditului". Creditele se restituie *la scadenţă*. În funcţie de perioada pentru care sunt acordate, ele pot fi pe *termen scurt sau lung.* Creditele pe termen scurt (sub un an) se înregistrează la clasa 5 de conturi, în categoria conturilor de trezorerie iar creditele pe termen lung (peste un an) se înregistrează la clasa 1 de conturi, în categoria conturilor de capital. Creditele nerambursate la termen se includ în categoria *creditelor nerambursate* la scadenţă, la care se aplică o dobândă majorată. Creditele se pot acorda în *lei* sau în *valută.*

Conturi specifice

161 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni *(P)*
162 Credite bancare pe termen lung *(P)*
168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate *(P)*

Conturile de datorii financiare implică folosirea a *două categorii de conturi*: a. conturi în care se evidenţiază *datoriile financiare* (conturile 161 şi 162) şi b. conturi în care se evidenţiază *dobânda* aferentă datoriilor (contul 168).

Conturile 161 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni (P) şi **162 Credite bancare pe termen lung** (P) înregistrează datoriile financiare privind lansarea de obligaţiuni sau din credite primite de la bănci pe termen lung. Se dezvoltă pe conturi specifice de gradul II în funcţie de natura datoriei financiare. *Se creditează* cu primirea resurselor financiare acordate şi *se debitează* cu restituirea eşalonată a datoriilor. *Soldul final creditor* arată valoarea datoriilor nerambursate. Înregistrarea datoriei financiare se face odată cu primirea banilor în contul bancar. Restituirea datoriei financiare se face eşalonat din contul bancar.

Contul 168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate (P) înregistrează datoriile privind dobânzile calculate asupra datoriilor financiare. Se dezvoltă pe conturi specifice de gradul II în funcţie de natura datoriei financiare. *Se creditează* cu valoarea dobânzii de plătit în corespondenţă cu conturile de cheltuieli şi *se debitează* cu plata eşalonată a dobânzilor. *Soldul final creditor* arată dobânzi neplătite. Înregistrarea datoriei pentru dobânzile de plătit se evidenţiază cu trecerea datoriei aferente dobânzilor pe conturile de cheltuieli specifice. Plata datoriei pentru dobânzile de plătit se face din contul bancar.

APLICAȚIA 24. Operații privind datorii financiare

Agentul economic „Cent" SA instituie un împrumut obligatar prin emiterea a 4.000 de obligațiuni ordinare pe care le vinde pe piața financiară diverșilor terți, cu valoarea unitară de 15 lei bucata. Dobânda lunară stabilită la împrumtul obligatar este de 500 lei. De asemenea, societatea contractează un credit bancar pe termen de 5 ani în valoare.de 78.000 lei. Dobânda lunară stabilită la creditul pe termen lung este de 600 lei. Documente: Contracte specifice, Extras de cont.

Pentru prima lună, se înregistrează contabilizarea operațiilor de primire a împrumuturilor obligatare și a creditelor bancare pe termen lung, de restituire eșalonată a datoriilor din împrumuturi și credite , de înregistrare a obligației de plată a dobânzilor și plata dobânzilor. Operațiile înregistrate sunt:

***Operația 1.** 01.07.N. Emisiunea de obligațiuni și înregistrarea creanței față de terții debitori în vederea încasării sumei.*

Analiza contabilă: *461 + A → D 60.000 (4.000 x 15)*
1618 + P → C 60.000 (4.000 x 15)

Formula contabilă			
461 *Debitori diverși*	=	***1618*** *Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni*	*60.000*

***Operația 2.** 01.07.N. Înregistrarea dobânzii lunare de plătit aferentă împrumutului obligatar.*

Analiza contabilă: *1681 + P → C 500 666 + A → D 500*

Formula contabilă			
666 *Cheltuieli privind dobânzile*	=	***1681*** *Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni*	*500*

***Operația 3.** 01.07.N. Primirea creditului bancar pe termen lung în contul curent.*

Analiza contabilă: *5121 + A → D 78.000 1621 + P → C 78.000*

Formula contabilă			
5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***1621*** *Credite bancare pe termen lung*	*78.000*

***Operația 4.** 01.07.N. Înregistrarea obligației pentru dobânda lunară de plătit aferentă creditului pe termen lung.*

Analiza contabilă: *1682 + P → C 600 666 + A → D 600*

Formula contabilă			
666 *Cheltuieli privind dobânzile*	=	***1682*** *Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung*	*600*

***Operația 5.** 31.07.N Înregistrarea în prima lună a restituirii ratei de credit bancar 1.300 lei (78.000 : 5 an i: 12 luni= 1.300 lei/lună) și plata dobânzilor aferente datoriilor financiare 1.100 (500 lei + 600 lei).*

Analiza contabilă: *1621 - P → D 1.300 1682 - P → D 600*
1681 - P → D 500 5121 - A → C 2.400

Formula contabilă			
%	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*2.400*
1621 *Credite bancare pe termen lung*			*1.300*
1681 *Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni*			*500*
1682 *Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung*			*600*

***Operația 6.** 31.07.N Închiderea contului de cheltuieli.*

Analiza contabilă: *666 - A → C 1.100 (500 + 600) 121 A/P → D 1.100*

Formula contabilă			
121 *Profit sau pierdere*	=	***666*** *Cheltuieli privind dobânzile*	*1.100*

De rezolvat: a. *Efectuați operația de închidere a contului de cheltuieli. Înregistrați apoi operațiile în conturile aferente Aplicației 24 și interpretați datele obținute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneți Aplicația nr.24 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Contabilitatea datoriilor financiare".*

Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.

Rezumat

Clasa 1 de conturi „Capital şi rezerve" cuprinde următoarele structuri: capital social, prime de capital, rezerve din reevaluare, rezerve, acţiuni proprii, rezultatul exerciţiului, rezultat reportat, provizioane, împrumuturi şi datorii asimilate. În cadrul acestei clase de conturi se disting două categorii de structuri patrimoniale: capitaluri proprii şi alte operaţii de capital. Capitalurile proprii se împart în capitaluri nominalizate şi capitaluri nenominalizate. Capitalurile nominalizate se referă la capitalul social iar în categoria capitalurilor nenominalizate se integrează: prime de capital, rezerve din reevaluare, rezerve, acţiuni proprii, rezultatul exerciţiului, rezultatul reportat. Alte operaţii de capital se referă la provizioane şi datorii financiare. Cea mai mare parte a conturilor sunt conturi de pasiv. Alături de acestea întâlnim conturi bifuncţionale şi unele conturi de activ. Principalele operaţii sunt constituirea structurilor de capital şi utilizarea lor.

Termeni cheie

- ***capital social***
- ***capital subscris***
- ***capital subscris vărsat***
- ***capital subscris nevărsat***
- ***acţionari***
- ***asociaţi***
- ***prime de capital***
- ***prime de emisiune***
- ***prime de fuziune***
- ***prime de aport***
- ***rezerve din reevaluare***
- ***rezerve legale***
- ***rezerve statutare***
- ***acţiuni proprii***
- ***profit***
- ***pierdere***
- ***profit brut***
- ***profit fiscal***
- ***profit net***
- ***impozit pe profit***
- ***rezultat curent***
- ***rezultat reportat***
- ***profit nerepartizat***
- ***pierdere neacoperită***
- ***provizioane***
- ***împrumut obligatar***
- ***credite bancare***

***De rezolvat**: Analizaţi definiţiile termenilor cheie. Poate veţi dori să adăugaţi unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi cuvintele şi expresiile pe care le-aţi învăţat.*

Mic dicţionar

- **absorbţie** - procesul prin care o societate de mari dimensiuni încorporează o societate mai mică
- **capitalizare** - transformarea profiturilor acumulate şi a rezervelor în capital
- **contabilizare** - acţiunea de a prelucra informaţiile care rezultă din derularea evenimentelor şi tranzacţiilor economice, prin metode şi procedee specifice
- **conversie** - schimbul de obligaţiuni convertibile în acţiuni
- **fuziune** - reunirea a două sau mai multe societăţi pentru o forma o nouă societate
- **scadenţă** – data restituirii unei datorii

2.5. LABORATOR TEHNOLOGIC – Capitaluri

Agentul economic „Sigma" SA prezintă la începutul exercițiului N următoarele solduri inițiale (selectiv):

SiD	129	12.500	SiC	1012	110.000	SiC	121	207.200
SiD	5121	317.200	SiC	1061	12.500			

*În cursul lunii **ianuarie** exercițiul N, au loc următoarele evenimente și tranzacții economice:*

***Operația 1.** 03.01.N. Se înregistrează închiderea conturilor de rezultate din exercițiul precedent (N-1), respectiv contul 121 Profit sau pierdere și 129 Repartizarea profitului, cu înregistrarea profitului net rămas (după deducerea rezervei legale) pe contul 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită. Document: Notă de contabilitate nr.1.*

***Operația 2.** 06.01.N. Se majorează capitalul social prin emisiunea de acțiuni. Se emit 20.000 de acțiuni la valoarea de emisiune 1,30 lei. Valoarea nominală unitară aunei acțiuni este de 1 leu. Rezultă Prima de emisiune= 20.000 x 0,30 lei = 6.000 lei. Încasarea vărsămintelor efectuate de acționari se face prin bancă. Documente: Prospect de emisiune, Extras de cont nr. 7/06.01.N.*

***Operația 3.** 10.01.N. Se constituie pe seama profitului net rămas după deducerea rezervei legale, următoarele categorii de rezerve: rezerve statutare 6 % și alte rezerve 1 %. Document: Proces verbal AGA.*

***Operația 4.** 11.01.N. Se utilizează primele de emisiune existente pentru constituirea altor rezerve. Document: Proces-verbal hotărârea AGA.*

***Operația 5.** 12.01.N. Se răscumpără 10.000 prin bancă acțiuni proprii la prețul unitar de răscumpărare 0,70 lei. Document: Extras de cont nr.8/12.01.N,*

***Operația 6.** 12.01.N. Scopul răscumpărării acțiunilor proprii este anularea unei părți din capitalul social. Valoarea nominală unitară pe acțiune este 1 leu. Din tranzacție rezultă un câștig de 3.000 lei (10.000 acțiuni x 0.30 lei = 3.000 lei). Nu s-a stabilit transferarea câștigurilor la alte rezerve. Document: Hotărârea AGA.*

***Operația 7.** 13.01.N. Se înregistrează constituirea unui provizion pentru litigiu cu un client rău platnic, la nivelul sumei de 8.000 lei. Document: Hotărârea judecătorească nr. 1815/13.01.N.*

***Operația 8.** 14.01.N. Se încasează la bancă suma de 60.000 lei, reprezentând primirea unui credit bancar pe termen de 4 ani. Dobânda lunară de plătit s-a stabilit la nivelul sumei de 400 lei. Document: Extras de cont nr. 8/14.01.N, **Operația 9.** 31.01.N. Se restituie la bancă prima rată de credit (60.000 : 4 ani : 12 luni = 1.250 lei/lună) și dobânda lunară aferentă de 400 lei. Documente: Extras de cont nr. 9/31.01.N, Ordin de plată nr. 1/31.01.N.*

***Operația 10.** 31.01.N. Se achiziționează 5.000 de acțiuni proprii la preț unitar de răscumpărare 0,80 lei, în scopul deținerii pe termen lung. Plata se face prin contul bancar. Documente: Hotărârea AGA, Extras de cont nr.10/31.01.N,*

***Operația 11.** 31.01.N. Se închid conturile de cheltuieli. Document: Situație calcul.*

Efectuați:

a. Întocmirea Registrului - jurnal (fig. 2.13)
b. Înregistrarea în conturi (Cartea Mare)
c. Întocmirea Balanței de verificare cu 4 serii de egalități (fig. 2.14)
d. Calculați suma capitalurilor proprii la SC Sigma SA

Rezolvare: a. Întocmirea Registrului-jurnal

SC Sigma SA **REGISTRUL JURNAL** pe luna ianuarie N

Nr. op.	Data ex.N.	Document	Explicaţia	Formule contabile	Sume D	Sume C
1	03.01.	Notă contabilă nr.1 / 03.01.	Închiderea conturilor 121 Profit sau pierdere şi 129 Repartizarea profitului	121 = % 129 1171	207.200	 12.500 194.700
2	06.01	Prospect emisiune	Majorare de capital prin emisiune de acţiuni	456 = % 1011 1041	26.000	 20.000 6.000
		Extras cont nr. 7 / 06.01.	Încasarea vărsămintelor de la acţionari	5121 = 456	26.000	26.000
			Transfer de capital	1011 = 1012	20.000	20.000
3	10.01	Proces verbal AGA	Constituire rezerve din profitul net rămas	1171 = % 1063 1068	13.629	 11.682 1.947
4	11.01	Proces verbal AGA	Utilizarea primelor de emisiune pentru constituirea de alte rezerve	1041 = 1068	6.000	6.000
5	12.01	Extras cont nr.8 / 12.01.	Răscumpărare acţiuni proprii	1091 = 5121	7.000	7.000
6	12.01.	Proces verbal AGA	Anularea acţiunilor proprii şi a capitalului aferent	1012 = % 1091 1412	10.000	 7.000 3.000
7	13.01.	Hot. judec. 1815 / 13.01.	Constituire provizioane pentru litigii	6812 = 1511	8.000	8.000
8	14.01	Extras cont 8 / 14.01, Situaţie calcul	Primire credit pe termen lung şi înregistrare oblig. dobândă	5121 = 1621 666 = 1682	60.000 400	60.000 400
9	31.01	Extras cont 9 / 31.01; Ordin plată 1 / 31.01	Restituire rată credit şi plată dobândă lunară	% = 5121 1621 1682	 1.250 400	1.650
10	31.01	Extras cont 10 / 31.01.	Achiziţie acţiuni proprii termen lung	1092 = 5121	4.000	4.000
11	31.01	Situaţie calcul	Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului	121 = % 666 6812	8.400	 400 8.000
			TOTAL		**398.279**	**398.279**

Fig. 2.13. Registrul - jurnal pe luna ianuarie N la SC „Sigma" SA

b. Înregistrarea în conturi

CARTEA MARE

D(-)	1011		(+)C
2) 1012	20.000	2) 456	20.000
RD	20.000	RC	20.000
TSD	20.000	TSC	20.000

D(-)	1012		(+)C
		SiC	110.000
6) div.	10.000	2) 1011	20.000
RD	10.000	RC	20.000
TSD	10.000	TSC	130.000
		SfC	120.000

D(-)	1041		(+)C
4) 1068	6.000	2) 5121	6.000
RD	6.000	RC	6.000
TSD	6.000	TSC	6.000

D(-)	1061		(+)C
		SiC	12.500
RD	-	RC	-
TSD	-	TSC	12.500
		SfC	12.500

D(-)	1063		(+)C
		3) 1171	11.682
RD	-	RC	11.682
TSD	-	TSC	11.682
		SfC	11.682

D(-)	1068		(+)C
		3) 1171	1.947
		4) 1041	6.000
RD	-	RC	7.947
TSD	-	TSC	7.947
		SfC	7.947

D(+)	1091		(-) C
5) 5121	7.000	6) 1012	7.000
RD	7.000	RC	7.000
TSD	7.000	TSC	7.000

D(+)	1092		(-)C
10) 5121	4.000		
RD	4.000	RC	-
TSD	4.000	TSC	-
SfD	4.000		

D(±)	1171		(±)C
3) div.	13.629	1) 121	194.700
RD	13.629	RC	194.700
TSD	13.629	TSC	194.700
		SfC	181.071

D(±)	121		(±)C
		SiC	207.200
1) div.	207.200		
11) div.	8.400		
RD	215.600	RC	-
TSD	215.600	TSC	
SfD	8.400		207.200

D(+)	129		(-)C
SiD	12.500		
		1) 121	12.500
RD	-	RC	12.500
TSD	12.500	TSC	12.500

D(-)	1412		(+)C
		6) 1012	3.000
RD	-	RC	3.000
TSD	-	TSC	3.000
		SfC	3.000

D(-)	1511		(+)C
		7) 6812	8.000
RD	-	RC	8.000
TSD	-	TSC	8.000
		SfC	8.000

D(-)	1621		(+)C
9) 5121	1.250	8) 5121	60.000
RD	1.250	RC	60.000
TSD	1.250	TSC	60.000
		SfC	58.750

D(-)	1682		(+)C
9) 5121	400	8) 666	400
RD	400	RC	400
TSD	400	TSC	400

D(+)	456		(-)C
2) div.	26.000	2) 5121	26.000
RD	26.000	RC	26.000
TSD	26.000	TSC	26.000

.D(+)	5121		(-)C
SiD	317.200		
2) 456	26.000	5) 1091	7.000
8) 1621	60.000	9) div.	1.650
		10) 1092	4.000
RD	86.000	RC	12.650
TSD	403.200	TSC	12.650
SfD	390.550		

D(+)	666		(-)C
8) 1682	400	11) 121	400
RD	400	RC	400
TSD	400	TSC	400

D(+)	6812		(-)C
7) 1511	8.000	11) 121	8.000
RD	8.000	RC	8.000
TSD	8.000	TSC	8.000

c. Întocmirea Balanței de verificare

SC Sigma SA **Balanță de verificare sintetică** la 31.01.N

Nr. crt.	Simbol conturi	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1	1011	-	-	20.000	20.000	20.000	20.000	-	-
2	1012	-	110.000	10.000	20.000	10.000	130.000	-	120.000
3	1041	-	-	6.000	6.000	6.000	6.000	-	-
4	1061	-	12.500	-	-	-	12.500	-	12.500
5	1063	-	-	-	11.682	-	11.682	-	11.682
6	1068	-	-	-	7.947	-	7.947	-	7.947
7	1091	-	-	7.000	7.000	7.000	7.000	-	-
8	1092	-	-	4.000	-	4.000	-	4.000	-
9	1171	-	-	13.629	194.700	13.629	194.700	-	181.071
10	121	-	207.200	215.600	-	215.600	207.200	8.400	-
11	129	12.500	-	-	12.500	12.500	12.500	-	-
12	1412	-	-	-	3.000	-	3.000	-	3.000
13	1511	-	-	-	8.000	-	8.000	-	8.000
14	1621	-	-	1.250	60.000	1.250	60.000	-	58.750
15	1682	-	-	400	400	400	400	-	-
16	456	-	-	26.000	26.000	26.000	26.000	-	-
17	5121	317.200	-	86.000	12.650	403200	12.650	390.550	-
18	666	-	-	400	400	400	400	-	-
19	6812	-	-	8.000	8.000	8.000	8.000	-	-
TOTAL		**329.700**	**329.700**	**398.279**	**398.279**	**727.979**	**727.279**	**402.950**	**402.950**

Fig. 2.14. Balanța de verificare sintetică cu patru serii de egalități la 31.01.N.

Se evidențiază *Corelațiile suplimentare din Balanța de verificare (Bv):*
Total rulaje debitoare Bv = Total rulaje creditoare Bv = Total Registrul jurnal = 401.279
Total sume 727.979 = Total Solduri inițiale 329.700 + Total rulaje 398.279

d. Structura capitalurilor proprii la SC Sigma SA:
(+) SfC 1012 Capital subscris vărsat..... 120.000

(+) *SfC 1061 Rezerve legale*..... 12.000
(+) *SfC 1063 Rezerve statutare sau contractuale*..... 11.682
(+) *SfC 1068 Alte rezerve*..... 7.947
(–) *SfD 1092 Acțiuni proprii deținute pe termen lung*..... 4.000
(+) *SfC 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*..... 181.071
(–) *SfD 121 Profit sau pierdere*..... 8.400
(+) *SfC 1412 Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii* 3.000
(=) *TOTAL CAPITALURI PROPRII*..... 323.300 *lei*

ALTERNATIV. Prelucrarea informațiilor generate de contabilizarea evenimentelor și tranzacțiilor dintr-o entitate se realizează cu ajutorul *programelor informatice* specifice (softuri specifice). *Regimul juridic* al documentelor elaborate în sistem informatic este reglementat prin norme legislative care stabilesc *reguli specifice obligatorii* atât în ceea ce privesc *programele informatice* pe baza cărora se întocmesc documentele cât și *condițiile de întocmire, editare și arhivare* a lor.

Criteriile minimale privind programele informatice utilizate în activitatea financiară și contabilă*
A. Reguli stabilite la elaborarea și adaptarea programelor informatice:
• *să asigure documentația tehnică de utilizare a programelor informatice*
• *posibilitatea de actualizare în funcție de modificările legislative.*
• *verificarea prin teste de control a programului informatic utilizat.*
• *asigurarea protecției sistemului și asigurarea confidențialității.*
B. Criterii minimale a sistemelor informatice:
• *să aisgure concordanța între prelucrarea informatică și prevederile actelor normative legislative din domeniul financiar-contabil*
• *să asigure toate elementele constitutive ale înregistrărilor contabile astfel încât fiecare informație înregistrată în contabilitate să se regăsească în conținutul unui document.*
• *să asigure respectarea conținutului de informații prevăzut pentru formulare.*
• *să asigure listele operațiunilor efectuate în contabilitate pe baza documentelor justificative, care să fie numerotate în ordine cronologică interzicându-se inserări, intercalări, precum și orice eliminări sau intercalări ulterioare.*
• *să asigure listări clare, inteligibile și complete a informațiilor contabile*
• *să nu permită inserări, modificări sau eliminări de date pentru o perioadă închisă.*
• *să asigure confidențialitatea și protecția informațiilor prin parole, cod de identificare.*
• *să asigure copii de siguranță pentru programe și informații*

Fig.2.15 Criteriile minimale privind programele informatice utilizate în activitatea financiară și contabilă, extras din OMFP nr.2634/2016 privind documentele financiar-contabile.

Condițiile în care se pot întocmi, edita și arhiva electronic documentele financiar-contabile**
• *să asigure posibilitatea reconstituirii în orice moment a conținutului documentelor financiar-contabile.*
• *să existe un plan de securitate al sistemului informatic care să permită confidențialitatea și integritatea datelor precum și restaurarea informațiilor în catul unor situații imprevizibile.*
• *să asigure înregistrarea datelor din documentele financiar-contabile în timp real, în alt sistem calcul, cu aceleași caracteristici, care să fie amplasat intr-o altă locație.*
• *să asigure listarea tutror operațiilor financiar-contabile solicitate de organele de control.*

Fig.2.16. Condițiile în care se pot întocmi, edita și arhiva electronic documentele financiar-contabile, extras din OMFP nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile.

Realizarea programelor informatice trebuie să urmeze procesele economice şi documentele de evidenţiere a operaţiilor economico-financiare aferente. Programele informatice din domeniul financiar-contabil sunt diverse în funcţie de specificul activităţii firmelor şi de concepţia autorilor care le elaborează. Indiferent de tipul programului, *fluxul informaţiilor contabile* parcurge următorul traseu principal:

Documente justificative → Registrul jurnal → Înregistrarea în conturi (Cartea Mare) → Balanţa de verificare → Situaţii financiare anuale

Exemplificăm structurile principale ale programului de contabilitate „Balans". Datele preluate din baza de date cuprinse în documentele de evidenţă vor fi introduse în secvenţele programului. Primul nivel îl reprezintă *grupul standard de meniuri:*

CONTABIL	SITUAŢII	SPECIAL	OPŢIUNI
I	II	III	IV

I. Grupul *CONTABIL* cuprinde: Planul de conturi, Denumirea entităţilor, Înregistrările contabile.
II. Grupul *SITUAŢII* cuprinde: Jurnale, Fişe de cont, Balanţe de verificare, Formulare diverse
III. Grupul *SPECIAL* cuprinde: Date privind furnizori şi clienţi, Preluări automate, Închiderea conturilor, Consultare arhivă, Alte date.
IV. Grupul *OPŢIUNI* cuprinde: Date privind editarea, hârtia, ecranul, număr de exemplare, precum şi alte date.

ALTERNATIV De rezolvat: Introduceţi în programul de contabilitate ales, datele de intrare cuprinse în problema aplicativă „Laborator tehnologic – Capitaluri" şi elaboraţi în sistem informatic următoarele documente: Registrul-jurnal, Cartea Mare, Balanţa de verificare. Comparaţi informaţiile obţinute în cazul prelucrării informatice a datelor contabile cu cele obţinute în cazul prelucrării manuale.

2.6. TESTE - Capitaluri

1. Interpretaţi noţiunea de capital, în sens general.

2. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din definiţia Capitalului propriu:

   Capitalul propriu reprezintă dreptul .....(1)..... asupra .....(2).....unei entităţi, după deducerea tuturor .....(3) .....

3. Enumeraţi structurile capitalurilor proprii:

4. Analizaţi noţiunea de capital social.

5. Capitalul subscris este:

   a. capitalul constituit după înfiinţarea societăţii
   b. capitalul angajat pentru constituirea societăţii
   c. capitalul nenominalizat format din rezerve
   d. capitalul obţinut prin capitalizarea profitului

6. Scrieţi formulele de calcul a capitalului social în cazul societăţilor pe acţiuni şi a societăţilor cu răspundere limitată.

7. Enumeraţi conturile specifice contabilizării capitalului social.

8. Analizaţi conţinutul economic şi funcţia contabilă a conturilor 101 Capital social şi 456 Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul.

9. Scrieţi numărul operaţiei economice iar alăturat completaţi formula contabilă aferentă:

1. Subscriere capital social
2. Aport mărfuri la constituirea capitalului social
3. Transfer de capital de la capital nevărsat la capital vărsat
4. Aport bani la bancă pentru constituirea capitalului social

10. Completaţi informaţia care lipseşte din enumerarea căilor de majorare a capitalului social:

a. Aporturi noi în natură
b. .....
c. .....
d. Alte operaţii de capital

11. O societate pe acţiuni decide majorarea capitalului social prin emisiunea de 15.000 de acţiuni. Valoarea unitară de emisie 4,40 lei şi valoarea nominală a unei acţiuni este de 4 lei. Calculaţi valoarea totală a primei de emisiune.

12. Enumeraţi căile de micşorare a capitalului social.

13. Scrieţi numărul formulei contabile iar alăturat completaţi denumirea operaţiei economice:

1. 2133 = 456 2. 1063 = 1012 3. 1012 = 456 4. 1012 = 1171

14. Prezentaţi caracteristicile capitalului propriu nominalizat şi ale capitalului propriu nenominalizat.

15. Clasificaţi primele de capital.

16. Precizaţi modul de constituire a rezervelor din reevaluare, a rezervelor legale, statutare şi altor rezerve.

17. În cazul în care răscumpărarea popriilor acţiuni se face la un preţ mai mic decât valoarea nominală, diferenţa este .....(1)..... şi se înregistrează în contul .....(2)....

18. Prezentaţi modul de formare a rezultatului.

19. La o societate comercială se înregistrează la sfârşitul lunii ianuarie N: venituri totale 234.589 lei, cheltuieli totale 161.382 lei din care penalităţi 8.467 lei, capital social 4.000 lei. Nu s-au înregistrat venituri neimpozabile.
Calculaţi: a. Rezultatul exerciţiului, b. Impozitul pe profit, c. Profitul net.

20. Pe rândurile de mai jos sunt trecute diverse conturi pentru alcătuirea unor formule contabile.

D	1011, 1042, 1171, 456, 1043, 129, 6812, 7812
C	1041, 1012, 1511, 1011, 121, 1068, 456, 1061

Alegeţi conturile corespunzătoare şi alcătuiţi formulele contabile pentru următoarele operaţii: a. constituirea primelor de emisiune, b. încorporarea primelor de fuziune în capitalul social, c. constituire rezerve legale, d. trecerea pierderii curente pe rezultatul reportat, e. constituirea de provizioane pentru litigii.

21. Prezentaţi asemănările şi deosebirile între împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni şi creditele bancare pe termen lung.

22. SC „Mag" SRL dispune la sfârşitul exerciţiului N de următoarele elemente patrimoniale privind capitalurile proprii ale entităţii: Capital social 900 lei, Rezerve legale 180 lei, Alte rezerve 20 lei, Rezultatul exerciţiului curent sub formă de profit 25.000 lei, Rezultatul reportat din exerciţiile precedente sub formă de pierdere neacoperită 16.000 lei, Repartizarea profitului 180 lei. Calculaţi totalul capitalurilor proprii ale entităţii, prin determinarea elementelor patrimoniale de structură cu sumele aferente, după următorul model:

Calcul capitaluri proprii la SC „Mag" SRL

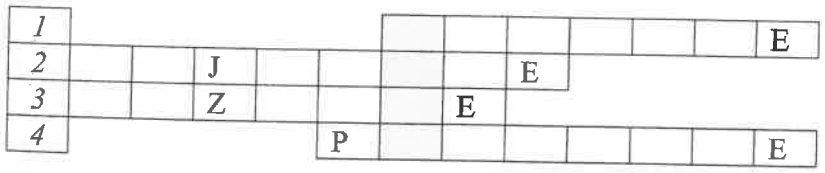
Nr. crt.	Denumirea elementului patrimonial	+/-	Sume
1	Capital social		
2	Rezerve legale		
3	Alte rezerve		
4	Rezultatul exerciţiului (profit)		
5	Rezultatul reportat (pierdere neacoperită)		
TOTAL CAPITALURI PROPRII			

23. Scrieţi informaţia care lipseşte din alcătuirea următoarelor formule contabile:

a. Anulare provizioane pentru litigii: ..... = 7812
b. Obligaţie de plată dobânzi credite pe termen scurt: 666 = ...
c. Restituire rată credit bancar pe termen scurt: ..... = 5121
d. Închiderea contului 666 Cheltuieli privind dobânzile: ..... = 666

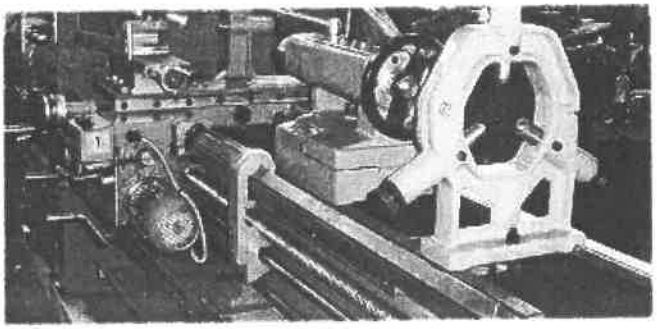
24. Comentaţi următoarea sintagmă din literatura de specialitate: „Ultimul cuvânt într-o afacere este o cifră".

25. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* o categorie de aport la capital:



Orizontală:

1. Categorii de credite primite de la bancă
2. Operaţie de creştere a capitalului (sinonim)
3. Categorie de prime privind capitalul
4. Rezultat nefavorabil al exerciţiului



CAPITOLUL 3

CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

CUPRINDE

- Contabilitatea imobilizărilor corporale
- Contabilitatea imobilizărilor necorporale
- Contabilitatea imobilizărilor financiare
- Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor
- Laborator tehnologic
- Teste

COMPETENŢE

- Delimitarea noţiunilor teoretice privind categoriile de imobilizări
- Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind imobilizările
- Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
- Stabilirea articolelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind imobilizările
- Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Cartea Mare
- Întocmirea Balanţei de verificare
- Analiza corelaţiei dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice
- Rezolvarea de teste specifice

Activele imobilizate *sunt active generatoare de beneficii economice viitoare şi deţinute pe o perioadă mai mare de un an, în scopul desfăşurării activităţii entităţii* Beneficiile economice viitoare se referă la obţinerea de venituri din folosirea lor, intrări de numerar şi echivalente de numerar, Activele imobilizate se mai numesc şi *imobilizări*. Ele nu se consumă şi nu se înlocuiesc după prima utilizare. Principalele *caracteristici* ale imobilizărilor sunt:

- durată de folosinţă îndelungată în activitatea întreprinderii
- lichiditate mai mare de un an
- participă la mai multe circuite economice
- îşi transmit valoarea asupra produselor noi obţinute.

Activele imobilizate se diferenţiază la rândul lor în raport cu unele trăsături specifice care determină *gruparea* în raport de forma pe care o îmbracă şi de destinaţia economică în *imobilizări corporale, imobilizări necorporale şi imobilizări financiare (fig.3.1)*

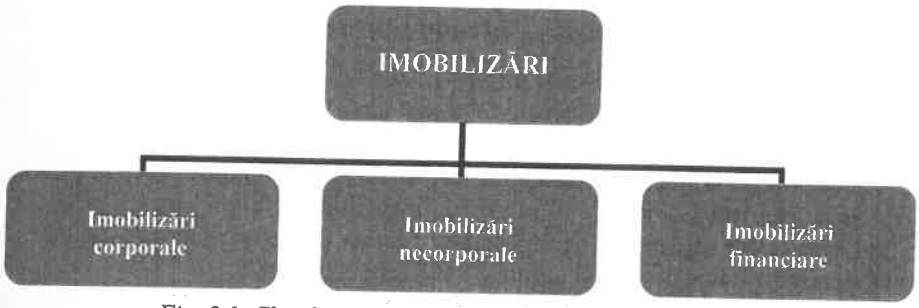
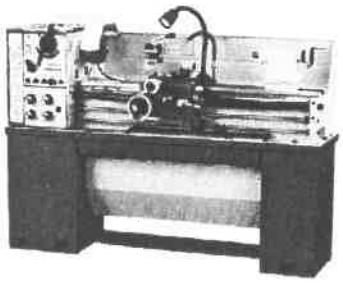


Fig. 3.1. Clasificarea activelor imobilizate (imobilizărilor)

3.1. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Noţiuni teoretice *Imobilizările corporale reprezintă active care sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri şi serivicii, pentru a fi închiriate sau pentru scopuri administrative.* Ele se concretizează în bunuri fizice concrete de folosinţă îndelungată şi care au o valoare mare. *Durata de folosinţă* este mai mare de un an iar *limita valorică* este stabilită de reglementările legislative *(Exemplu: Conform legislaţiei actuale limita valorică este stabilită la nivelul de peste 2.500 lei).* Imobilizările corporale *formează baza tehnică de producţie şi comercială*, mijloacele de producţie *cu care se acţionează* asupra obiectului muncii în vederea desfăşurării activităţii economie. Imobilizările corporale prezintă următoarele *caracteristici*: nu sunt de regulă destinate vânzării ci folosirii lor în procesele economice cu scopul obţinerii de venituri, nu se consumă şi nu se înlocuiesc după prima întrebuinţare.



Imobilizările corporale au un conţinut material şi se mai numesc *imobilizări materiale sau bunuri imobile sau active fixe tangibile.* Un activ corporal este *recunoscut în bilanţ* dacă se estimează că va genera beneficii economice iar costul activului poate fi evaluat în mod credibil. Imobilizările corporale au o *structură foarte complexă* atât din punct de vedere tehnic cât şi al destinaţiei. *Clasificarea* după natura lor este prezentată la *fig.3.2.*

Imobilizările corporale îşi transmit *treptat* valoarea asupra producţiei executate, serviciilor prestate sau altor activităţi desfăşurate, sub formă de amortizare. *Amortizarea este definită ca fiind alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare.* Amortizarea reflectă *deprecierea ireversibilă* aferentă uzurii fizice şi morale a imobilizărilor. *Durata amortizării* este perioada

Activele imobilizate *sunt active generatoare de beneficii economice viitoare şi deţinute pe o perioadă mai mare de un an, în scopul desfăşurării activităţii entităţii* Beneficiile economice viitoare se referă la obţinerea de venituri din folosirea lor, intrări de numerar şi echivalente de numerar, Activele imobilizate se mai numesc şi *imobilizări*. Ele nu se consumă şi nu se înlocuiesc după prima utilizare. Principalele *caracteristici* ale imobilizărilor sunt:

- durată de folosinţă îndelungată în activitatea întreprinderii
- lichiditate mai mare de un an
- participă la mai multe circuite economice
- îşi transmit valoarea asupra produselor noi obţinute.

Activele imobilizate se diferenţiază la rândul lor în raport cu unele trăsături specifice care determină *gruparea* în raport de forma pe care o îmbracă şi de destinaţia economică în *imobilizări corporale, imobilizări necorporale şi imobilizări financiare (fig.3.1)*

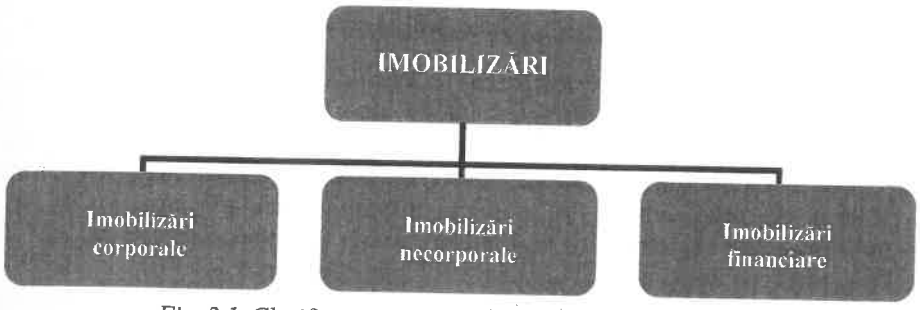
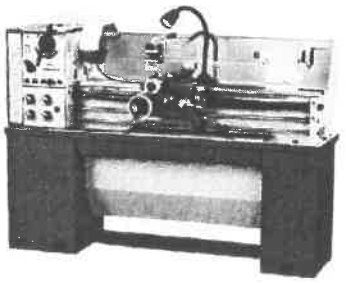


Fig. 3.1. Clasificarea activelor imobilizate (imobilizărilor)

3.1. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Noţiuni teoretice *Imobilizările corporale reprezintă active care sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri şi serivicii, pentru a fi închiriate sau pentru scopuri administrative.* Ele se concretizează în bunuri fizice concrete de folosinţă îndelungată şi care au o valoare mare. *Durata de folosinţă* este mai mare de un an iar *limita valorică* este stabilită de reglementările legislative *(Exemplu: Conform legislaţiei actuale limita valorică este stabilită la nivelul de peste 2.500 lei).* Imobilizările corporale *formează baza tehnică de producţie şi comercială*, mijloacele de producţie *cu care se acţionează* asupra obiectului muncii în vederea desfăşurării activităţii economie. Imobilizările corporale prezintă următoarele *caracteristici*: nu sunt de regulă destinate vânzării ci folosirii lor în procesele economice cu scopul obţinerii de venituri, nu se consumă şi nu se înlocuiesc după prima întrebuinţare.



Imobilizările corporale au un conţinut material şi se mai numesc *imobilizări materiale sau bunuri imobile sau active fixe tangibile.* Un activ corporal este *recunoscut în bilanţ* dacă se estimează că va genera beneficii economice iar costul activului poate fi evaluat în mod credibil. Imobilizările corporale au o *structură foarte complexă* atât din punct de vedere tehnic cât şi al destinaţiei. *Clasificarea* după natura lor este prezentată la *fig.3.2.*

Imobilizările corporale îşi transmit *treptat* valoarea asupra producţiei executate, serviciilor prestate sau altor activităţi desfăşurate, sub formă de amortizare. *Amortizarea este definită ca fiind alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare.* Amortizarea reflectă *deprecierea ireversibilă* aferentă uzurii fizice şi morale a imobilizărilor. *Durata amortizării* este perioada

Imobilizări corporale	• **Terenuri şi amenajări de terenuri** • **Construcţii** • **Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)** • **Aparate şi instalaţii de măsură, control şi reglare** • **Mijloace de transport** • **Mobilier şi aparatură birotică** • **Active biologice productive** • **Investiţii imobiliare** • **Active corporale de exploatare şi evaluare a resurselor minerale** • **Imobilizări corporale în curs de aprovizionare** • **Imobilizări corporale în curs de execuţie**

Fig.3.2. Clasificarea imobilizărilor corporale

în care amortizarea se include în costuri *sub formă de cheltuieli* până la recuperarea intregii valori de intrare a imobilizării sau a valorii reevaluate. Durata amortizării se exprimă în *ani*. Amortizarea imobilizărilor corporale *se calculează* începând cu luna următoare punerii în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii lor. Prin excepţie, *terenurile* nu se amortizează pentru că nu îşi pierd valoarea şi valoarea de întrebuinţare. În schimb, investiţiile privind *amenajările de terenuri* se amortizează. Conform noilor reglementării legislative[1], durata de amortizare este privită sub 2 aspecte durata normală (normată) de funcţionare şi durata de utilizare economică.

Durata normală (normată) de funcţionare este prevăzută (estimată) în normele legislative în funcţie de caracteristicile imobilizării şi condiţiile normale de utilizare. Se foloseşte pentru stabilirea duratei de amortizare fiscală. *Durata de utilizare economică* este durata de viaţă utilă reprezentând perioada pentru care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate sau numărul de unităţi de produse ce se estimează a fi obţinute cu activul respectiv. Durata de utilizare economică se raportează la condiţiile concrete de utilizare pentru fiecare entitate în parte. De regulă, durata de utilizare economică poate să fie mai mică sau egală cu durata de utilizare normală (normată). *Menţiune: În exemplele următoare vom folosi situaţia în care durata normală de utilizare este egală cu durata de utilizare economică.*

Metodele sau regimurile *de amortizare* folosite pentru înregistrarea în contabilitate a amortizării pot fi: *amortizare liniară, amortizare degresivă, amortizare accelerată şi amortizare pe unitatea de produs (fig. 3.3.):*

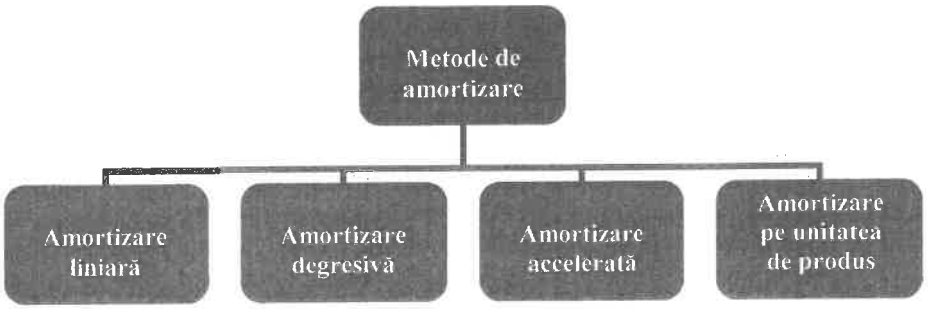


Fig.3.3. Metode de amortizare

[1] *Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr.1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind Situaţiile financiare anuale individuale şi Situaţiile financiare anuale consolidate*

Prin folosirea metodei de amortizare *liniară* se aplică norme de amortizare egale pe toată perioada de viaţă a imobilizării. Amortizarea *degresivă* presupune folosirea unor norme de amortizare descrescătoare (degresive). Prin folosirea regimului de amortizare *accelerată* se aplică în primul an o normă de amortizare de 50 % din valoare iar în următorii ani se aplică amortizarea liniară cu norme egale. Amortizarea *pe unitate de produs* se calculează în sectorul de extracţie minieră, petrolieră, salină, unde durata de folosire este limitată la durata exploatării. Calculul amortizării se face în funcţie de rezerva exploatabilă raportată la unitatea de produs.

Amortizarea aferentă imobilizărilor se înregistrează în contabilitate ca şi o *cheltuială*. Amortizarea este *specifică* numai *imobilizărilor corporale şi necorporale. Imobilizările financiare şi imobilizările în curs* nu se amortizează.

Documente specifice Evenimentele şi tranzacţiile referitoare la imobilizări corporale se consemnează în documentele: *Factură fiscală, Proces-verbal de recepţie imobilizări, Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix, Proces-verbal se scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale.*

Conturi specifice

Grupa 21 IMOBILIZĂRI CORPORALE

211 Terenuri şi amenajări de terenuri (A)
- *2111 Terenuri* (A)
- *2112 Amenajări de terenuri* (A)

212 Construcţii (A)

213 Instalaţii tehnice şi mijloace de transport (A)
- *2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)* (A)
- *2132 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare* (A)
- *2133 Mijloace de transport* (A)

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale (A)

217 Active biologice productive

Grupa 28 AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

281 Amortizări privind imobilizările corporale (P)
- *2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri* (P)
- *2812 Amortizarea construcţiilor* (P)
- *2813 Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport* (P)
- *2814 Amortizarea altor imobilizări corporale* (P)
- *2817 Amortizarea activelor biologice productive* (P)

Grupa 68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere (A)
- *6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor* (A)
- *6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor* (A)

Grupa 40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE

404 Furnizori de imobilizări (P)

405 Efecte de plătit pentru imobilizări (P)

Grupa 21 Imobilizări corporale (A) cuprinde conturi sintetice de gradul I sau de gradul II care *înregistrează* evidenţa operaţiilor privind imobilizările corporale pe categorii de imobilizări. Se *debitează* cu intrări de imobilizări corporale şi *se creditează* la ieşirea din folosinţă a imobilizărilor corporale sau prin vânzarea lor. *Soldul final* debitor arată valoarea imobilizărilor

corporale existente la sfârşitul perioadei. Se dezvoltă în *analitice* pe feluri de active. Evidenţa în conturile de imobilizări se ţine la *valoarea* contabilă de intrare sau valoarea reevaluată. În valoarea contabilă de intrare sau costul imobilizării se includ: preţul de cumpărare, cheltuieli de transport-aprovizionare, cheltuieli de montaj şi punere în funcţiune, taxe nerecuperabile etc.

Contul 281 Amortizări privind imobilizările corporale (P) *înregistrează* evidenţa amortizării aferente imobilizărilor corporale. Se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II pe categorii de amortizări aferente diferitelor categorii de imobilizări corporale. Se *creditează* cu înregistrarea (eşalonată) a amortizării imobilizărilor corporale în folosinţă şi *se debitează* la scoaterea din folosinţă a imobilizărilor corporale, prin casare sau vânzare. *Soldul final creditor* arată amortizarea aferentă imobilizărilor corporale existente.

Contul 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor (A) *înregistrează* valoarea amortizării aferente unei luni sau perioade care se concretizează în cheltuieli privind amortizarea. Contul 6811 este un cont de cheltuieli comun atât imobilizărilor corporale cât şi imobilizărilor necorporale. *Se debitează* cu valoarea amortizării calculate care se trece pe cheltuieli. Se *creditează* la sfârşitul lunii prin decontarea cheltuielilor asupra rezulatului în corespondenţă cu contul 121 Profit sau pierdere. Fiind un cont de cheltuieli, nu prezintă *sold* la sfârşitul lunii (se soldează).

Contul 404 Furnizori de imobilizări (P) *înregistrează* obligaţiile de plată şi plata obligaţiilor faţă de furnizorii de imobilizări. În *credit* se înregistrează obligaţiile de plată conform facturilor primite de la furnizorii de imobilizări. În *debit* se înregistrează plata facturilor către furnizori. *Soldul final* este creditor şi arată datoriile neplătite la sfârşitul prioadei. Contul sintetic 404 Furnizori de imobilizări se dezvoltă în *analitic* pe agenţi economici furnizori şi după caz pe furnizori interni şi furnizori externi. Contul 404 Furnizori de imobilizări este comun pentru imobilizările corporale şi necorporale. La imobilizările financiare, se foloseşte alt cont de evidenţă pentru obligaţii, respectiv 269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare (P).

Contul 405 Efecte de plătit pentru imobilizări (P) *funcţionează* similar contului 404 Furnizori de imobilizări, cu deosebirea că în acest cont se înregistrează decontările cu furnizorii de imobilizări pe bază de efecte comerciale.

Prezentăm în continuare *exemple* de operaţii privind imobilizări corporale la fig.3.4.

Imobilizări corporale – exemple operaţii

Nr. crt.	***Denumirea operaţiilor economice***	***Formula contabilă***
1	*Aprovizionare imobilizări corporale*	*% = 404* *Cont Grupa 21* *4426*
2	*Înregistrare amortizare*	*6811 = 281*
3	*Închiderea contului de cheltuieli*	*121 = 6811*
4	*Scoaterea din evidenţă a imobilizărilor corporale*	*281 = Cont Grupa 21*

Fig. 3.4. Imobilizări corporale – exemple operaţii

a. Reguli privind contabilizarea INTRĂRILOR de imobilizări corporale

Aprovizonarea de la furnizorii de imobilizări se face conform *facturii fiscale*. Valoarea totală a facturii (cont 404) este compusă din preţul de cumpărare (cont grupa 21) plus TVA deductibilă (cont 4426).

***Exemplu factură**: Agentul economic se aprovizionează de la furnizor cu un utilaj.*

Factură fiscală furnizor:

• *preţ de cumpărare*	*60.000*	→ *cont 2131*
• *TVA deductibilă 20 %*	*12.000*	→ *cont 4426*
TOTAL FACTURĂ	*72.000*	→ *cont 404*

În unele cazuri, în factura furnizorului mai pot figura şi cheltuieli de transport, montare, punere în funcţiune, etc., care se includ în valoarea contabilă de intrare sau costul imobilizării.

√ ***Altfel:** Pe toată durata de utilizare a imobilizării, conturile de imobilizări din grupele 21 Imobilizări corporale/20 Imobilizări necorporale (A) funcţionează în paralel cu conturile din grupa 28 Amortizări privind imobilizările (P). În prima categorie de conturi avem rulaje debitoare iar la a doua categorie rulaje creditoare. Diferenţa dintre rulaje pentru fiecare imobilizare reprezintă valoarea contabilă netă. Când cele două categorii de rulaje sunt egale înseamnă că respectiva imobilizare este amortizată complet.*

b. Reguli privind înregistrarea AMORTIZĂRII prin metoda liniară

Amortizarea liniară constă în eşalonarea egală, liniară, a normelor de amortizare pe toată durata de utilizare economică a imobilizării. *Calcul amortizării* în sistem *liniar* se realizează după următoarele formule de calcul:

$$Na = (1 : D) \times 100$$

$$Aa = na \times VCI$$

$$Al = Aa : 12$$

unde: **Na** = Norma de amortizare (procentul cu care imobilizările corporale se amortizează anual)
D = Durata de utilizare a imobilizărilor* (exprimată în ani)
VCI = Valoarea contabilă de intrare a imobilizărilor (exprimată în lei)
Aa = Valoarea amortizării anuale (valoarea absolută cu care se amortizează anual imobilizările, exprimată în lei/an).
Al = Valoarea amortizării lunare (exprimată în lei/lună).

* *Durata de utilizare a activului care face parte din categoria imobilizărilor corporale se identifică în conformitate cu normele legislative specifice. Durata normată de utilizare (durata de viaţă a imobilizării) se stabileşte conform Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, republicată şi modificată şi a Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe.*

Amortizarea anuală se mai poate calcula prin formula **Aa = VCI : D.** Această formulă de calcul se foloseşte numai teoretic pentru că ocoleşte determinarea normei de amortizare, normă care este obligatoriu de trecut în documentele privind mijloacele fixe.

***Exemplu:** Pentru utilajul aprovizionat se aplică metoda liniară de amortizare. Dn = 10 ani. Se cere: Calculaţi amortizarea lunară care se include pe cheltuieli. Rezolvare:*

Na = (1: D) x 100 = (1:10) x 100 = 10 %.
Aa = VCI x Na = 60.000 x 10 % = 6.000 lei/an
Al = Aa : 12 luni = 6.000 : 12 = 500 lei /lună

Înregistrarea în contabilitate a *amortizării* se face lunar sau periodic şi *se trece pe cheltuieli* specifice privind amortizarea din grupa 68 Cheltuieli cu amortizările. *Relaţia dintre conturi* privind imobilizările, amortizarea şi cheltuielile aferente, se poate deduce din Schema relaţională de la *fig.3.5.*

Relația între conturile de imobilizări, amortizări și cheltuieli

Grupa 21 Imobilizări corporale	281 Amortizări privind imobilizările corporale	Clasa 6 Cheltuieli
2112 Amenajări de terenuri	2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
212 Construcții	2812 Amortizarea construcțiilor	
2131 Echipamente tehnologice 2132 Aparate și instalații de măsură, control și reglare 2133 Mijloace de transport	2813 Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	
214 Mobilier, aparatură birotică echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	2814 Amortizarea altor imobilizări corporale	
217 Active biologice productive	2817 Amortizarea activelor biologice productive	

Fig.3.5. Schemă relațională dintre conturile de imobilizări, amortizări, cheltuieli

APLICAȚIA 1. Operații privind înregistrarea aprovizionării și amortizării imobilizărilor corporale (Varianta amortizare integrală)

Operația 1. *25.03.N. Agentul economic „Bucovina" SRL se aprovizionează de la furnizor cu un mijloc de transport specific Autodubă, la preț de cumpărare 50.000 lei, plus TVA deductibilă 20 %. Documente: Factura fiscală, Proces verbal de recepție, Registrul numerelor de inventar, Fișa mijlocului fix.*

Analiza contabilă: *2133 + A → D 50.000 404 + P → C 60.000*
4426 + A → D 10.000

Analitic: D 2133 / Autodubă 1 buc. x 50.000 lei

Formula contabilă			
%	=	***404*** *Furnizori de imobilizări*	*60.000*
2133 *Mijloace de transport*			*50.000*
4426 *TVA deductibilă*			*10.000*

Operația 2. *30.04.N. Se înregistrează amortizarea lunară aferentă mijlocului de transport, cunoscând durata normală de funcționare 8 ani. Document: Situație calcul.*

Na = (1 : 8) x 100 = 12,5 % Aa = 12,5 % x 50.000 = 6.250 Al = 6.250 :12 = 521

Analiza contabilă: *6811 + A → D 521 2813 + P → C 521*

Formula contabilă			
6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	***2813*** *Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport*	*521*

Operația 3. *30.04.N. Se închide contul de cheltuieli la sfârșitul lunii. Document: Situație calcul.*

Analiza contabilă: *6811 - A → C 521 121 A/P → D 521*

Formula contabilă			
121 *Profit sau pierdere*	=	***6811*** *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*521*

Remarcă: *Operația de înregistrare lunară a amortizării și de închidere a contului de cheltuieli (operațiile 3 și 4) se repetă de 96 de ori (8 ani x 12 luni) până în anul N+8. Atunci valoarea amortizării va fi egală cu valoarea contabilă de intrare (RC 2813= RD 2133). În acel moment deducem că mijlocul de transport este amortizat complet.*

Operația 4. *Înregistrăm cumulat amortizarea pe următoarele 95 de luni rămase de amortizat (perioada 01.05.N – 31.03.N+8). Calcul: VCI – A l în prima lună = 50.000 – 521 = 49.479 lei / 95 luni și închiderea aferentă a contului de cheltuieli.* ***Mențiune:*** *Operația nr. 4 este folosită numai din punct de*

vedere didactic (simplificarea calculelor), pentru înţelegerea mecanismului înregistrărilor contabile. În practică, înregistrarea contabilă a operaţiilor nr. 2 şi 3 de repetă de 96 de ori.

Analiza contabilă: *6811 + A → D 49.479 2813 + P → C 49.749*

Formula contabilă

6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	***2813*** *Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport*	*49.479*

Analiza contabilă: *6811 - A → C 49.479 121 A/P → D 49.479*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	***6811*** *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*49.479*

Operaţia 5 *31.03.N+8. Scoaterea din funcţiune a mijlocului de transport amortizat complet. Document: Proces-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale.*

Analiza contabilă: *2133 – A → C 50.000 2813 – P → D 50.000*

Analitic: C 2133 / Autodubă 1 buc x 50.000 lei

Formula contabilă

2813 *Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport*	=	***2133*** *Mijloace de transport*	*50.000*

Menţiune: *Separat se înregistrează cheltuielile şi veniturile realizate din operaţia de casare.*

De rezolvat: *Efectuaţi înregistrările în conturile sintetice şi analitice aferente. Interpretaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 2. Calcul amortizare în sistem degresiv

Amortizarea în sistem degresiv constă în calculul normelor de amortizare în sens *descrescător*, prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu un coeficient în funcţie de durata de utilizare a imobilizării. Sistemul de calcul include 2 modele: amortizarea degresivă fără influienţa uzurii morale (numită şi AD1) şi amortizarea degresivă cu influienţa uzurii morale (numită şi AD2). *Menţiune: Din considerente didactice (dificultatea şi complexitatea temei) vom aborda numai prima variantă AD1.*

Amortizarea anuală în sistem degresiv fără influienţa uzurii morale (Aad) se calculează prin aplicarea unei *rate de multiplicare* (Rad) *la valoarea netă contabilă* (VNC). Rata de multiplicare (RaD) se determină prin stabilirea produsului dintre norma de amortizare liniară (NaL) şi coeficientul K.

Aad = Rad x VNC

Rad = NaL x K

unde: K = 1,5 pentru o durată de 2-5 ani
K = 2 pentru o durată de 5-10 ani
K = 2,5 pentru o durată peste 10 ani

Menţiune: Rata de multiplicare (Rad) *se aplică* la valoarea rămasă de amortizat sau valoarea netă contabilă (VNC) până în *momentul* când se constată că valoarea amortizării degresive este mai mică decât ar fi valoarea amortizării liniare în acel moment. Astfel, în această situaţie valoarea amortizării degresive este inferioară rezultatului obţinut prin împărţirea valorii rămase de amortizat la numărul de ani rămaşi. De aici, *în continuare* se aplică *amortizarea liniară*, cu valori egale pentru fiecare an.

Exemplu: *Entitatea „MECANICA" SA se aprovizionează la 3 ianuarie N cu un utilaj complex de înaltă performanţă la valoarea contabilă de intrare (VCI) 300.000 lei. La recepţie se stabileşte durata normală de funcţionare (Dn) la 5 ani. Pentru calculul amortizării se optează pentru metoda degresivă.*

Rezolvare: NaL = (1 : Dn) x 100 = (1 : 5) x 100 = 20 %

AaL = NaL x VCI

Dn = 5 ani ⇒ K = 2

Rad = K x NaL = 2 x 20 % = 40 %

Se întocmeşte un Plan de amortizare (fig. 3.6.) cu eşalonarea anuală privind amortizarea:

Plan de amortizare utilaj - sistem degresiv

Nr. crt.	An	NaL	AaL (NaL x VCI)	NaD**	Aad (Rad x VNC)	A cumulată	VNC (VCI -Amortiz)	A derogatorie (Aad – AaL)
1	N	20 %	60.000	40,0 %	120.000	120.000	180.000	+ 60.000
2	N+1	20 %	60.000	24,0 %	72.000	192.000	108.000	+ 12.000
3	N+2	20 %	60.000	14,4 %	43.200	235.200	64.800	- 16.800
4	N+3	20 %	60.000	10,8 %	32.400*	267.000	32.400	- 27.600
5	N+4	20 %	60.000	10,8 %	32.400	300.000	-	- 27.600
TOTAL:		100%	300.000	100 %	300.000	x	x	0

Fig. 3.6. Plan de amortizare sistem degresiv

AaL x NaL x VCI = 20 % x 300.000 = 60.000 lei/an

An 1 Aad N = VCI x Rad = 40 % x 300.000 = 120.000 lei/an

An 2 Aad N+1 = VNC x Rad = 40 % x 180.000 = 72.000 lei/an

An 3 Aad N+2 = VNC x Rad = 40 % x 108.000 = 43.200 lei/an

An 4 Ipoteza: Aad N+3 = VNC x Rad = 40% x 64.800 = 25.920 lei/an

În acest moment Aad < VNC : Nr. ani rămaşi

25.920 < 64.800 : 2 ani

25.920 < 32.400

*Aad N+3 = VNC : Nr. ani = 64.800 : 2 = 32.400 lei / an**

An 5 Aad N+4 = 32.400 lei / an

*NaD ** exprimată în procente degresive se va calcula după formula:*

NaD = (AaD : VCI) x 100

NaD N = (120.000 : 300.000) x 100 = 40 %

NaD N+1 = (72.000 : 300.000) x 100 = 24 %

NaD N+2 = (43.200 : 300.000) x 100 = 14,4 %

NaD N+3 = (32.400 : 300.000) x 100 = 10,8 %

NaD N+4 = (32.400 : 300.000) x 100 = 10,8 %

APLICAŢIA 3. Calcul amortizare în sistem accelerat

Amortizarea accelerată se calculează în primul an prin aplicarea cotei de 50 % la valoarea de intrare. În următorii ani se foloseşte sistemul liniar.

Exemplu: *Calculaţi amortizarea anuală în sistem accelerat pentru un Cuptor topire industrială, cunoscând următoarele date: VCI = 140.000 lei, Dn = 8 ani.*

Rezolvare: Amortizare în primul an de funcţionare = VCI x 50 % = 140.000 x 50 % = 70.000 lei. Amortizare liniară în următorii 7 ani (de la anul 2 la anul 8) = VCI – Amortizare în anul 1 = (140.000 – 70.000): 7 ani = 70.000 lei : 7 ani = 10.000 lei/an.

APLICAŢIA 4. Calcul amortizare pe unitate de produs

Amortizarea pe unitate de produs se determină pentru unele sectoare industriale de extracţie resurse naturale (mine, petrol, sare, etc.) Calculul amortizării anuale pentru cantitatea exploatată efectiv se face în 2 paşi: a. Se calculează amortizarea anuală pe total rezervă de resurse exploatabile (Az) prin raportul dintre valoarea contabilă a exploatării şi cantitate b. Se calculează amortizarea anuală pentru cantitatea efectiv exploatată (Aa) prin înmulţirea cantităţii efective cu valoarea pe unitate de produs.

Exemplu: *Calculaţi amortizarea anuală a exploatării rezervei de sare, cunoscând următoarele date: Valoarea unui utilaj folosit în exploatare (VCI) este de 60.000 lei. Rezerva totală exploatabilă (RT) este de 10.000 tone. Cantitatea exploatată efectiv (CE) este de 2.000 tone.*
Rezolvare: a. Amortizarea anuală pe total rezervă (Az) = VCI : RT = 60.000 lei : 10.000 tone = 6 lei/1 tonă. b. Amortizarea anuală aferentă cantităţii efectiv exploatate (Aa) = CE x Az = 2.000 tone x 6 lei/ tonă = 12.000 lei

c. Reguli privind înregistrarea IEŞIRILOR de imobilizări corporale

Ieşirea imobilizărilor corporale sunt generate de *operaţiile* de *casare* (scoatere din funcţiune) *vânzare, donaţii, minusuri în gestiune etc.* O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidenţă prin cedare sau casare, atunci când nici un beneficiu economic viitor numai este aşteptat din utilizarea sa ulterioară.

Prin *casare*, imobilizările corporale sunt scoase din funcţiune la expirarea duratei normale de funcţionare sau înainte de împlinirea duratei de funcţionare, în funcţie de durata de amortizare economică. Contabilizarea operaţiilor privind casarea, presupune *creditarea conturilor de imobilizări* (la valoarea contabilă de intrare) concomitent cu *debitarea conturilor de amortizări* (cu valoarea amortizării cumulate până în acel moment). Dacă imobilizarea nu este amortizată complet diferenţa se trece pe cheltuieli specifice evidenţiate în cont *6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital (A).* Cheltuielile generate de operaţia de casare (consum de materiale, salarii etc.) cât şi veniturile din valorificarea deşeurilor se înregistrează *separat* în conturi specifice.

În cazul operaţiei de *vânzare,* imobilizările corporale sunt cedate terţilor, la preţul negociat + TVA colectată. *Evidenţa creanţei* (factura de încasat) se ţine în contul *461 Debitori (A).* Veniturile realizate la preţ de vânzare minus TVA colectată, se înregistrează în contul *7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital (P).* În paralel cu înregistrarea vânzării propriu-zise se contabilizează *operaţiile generate de scoaterea din evidenţă* (din gestiune) a imobilizărilor vândute, operaţii care sunt aceleaşi ca şi la casare. Scoaterea din evidenţă poate fi situată în *cazurile* de activ amortizat integral sau neamortizat integral.

Exemplu: *Considerăm un caz ipotetic în care un utilaj poate fi amortizat integral (varianta 1) sau neamortizat integral (varianta 2). Prezentăm în continuare operaţiile de casare sau de vânzare.*

Se dă:

• *Varianta 1 (amortizat integral)*	*Valoarea contabilă de intrare (VCI)*	=	*4.000*	*(SiD 2131)*
	Amortizare cumulată (A)	=	*4.000*	*(SiC 2813)*
• *Varianta 2 (amortizat integral)*	*Valoarea contabilă de intrare (VCI)*	=	*4.000*	*(SiD 2131)*
	Amortizare cumulată (A)	=	*3.000*	*(SiC 2813)*

• *Preţul de vânzare 6.000 lei, plus TVA colectată 20 %.*

Rezolvare: *Categoriile de operaţii şi stabilirea formulelor contabile sunt prezentate în Schema generală privind înregistrările contabile de ieşire a imobilizărilor corporale, de la fig. 3.7:*

De rezolvat: *Pentru exemplul anterior de la fig.3.7, efectuaţi operaţiile de închidere a conturilor de cheltuieli şi venituri iar apoi înregistraţi în conturi toate formulele contabile privind casarea şi vânzarea. Interpretaţi datele obţinute.*

ÎNREGISTRĂRI CONTABILE LA IEŞIREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

A. CASARE	**1. Amortizat integral**		**2813**	=	**2131**	4.000
	2. Neamortizat integral		**%**	=	**2131**	4.000
			2813			3.000
			6583			1.000
B. VÂNZARE	**1. Amortizat integral**	1a. Vânzarea propriu-zisă	**461**	=	**%**	7.200
					7583	6.000
					4427	1.200
		1b. Scoaterea din evidenţă	**2813**	=	**2131**	4.000
	2. Neamortizat integral	2a. Vânzarea propriu-zisă	**461**	=	**%**	7.200
					7583	6.000
					4427	1.200
		2b. Scoaterea din evidenţă	**%**	=	**2131**	4.000
			2813			3.000
			6583			1.000

Fig. 3.7. Schemă generală privind înregistrările de ieşire a imobilizărilor corporale

APLICAŢIA 5. Operaţii privind CASAREA imobilizărilor corporale neamortizate integral

(Varianta 1 Casare)

Agentul economic „Delta" SRL achiziţionează de la furnizorul SC"Tehnolemn" SRL un un set de mobilier comercial la preţul de achiziţie 5.100 lei plus TVA deductibilă 20 %. La recepţie se stabileşte durata normată de funcţionare 5 ani. Amortizarea se desfăşoară în sistem liniar. După 4 ani de utilizare mobilierul se casează.

Operaţia 1. *18.04.N. Achiziţie mobilier comercial de la furnizor. Documente: Factură fiscală, Proces-verbal de recepţie, Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix.*

Analiza contabilă : *214 + A → D 5.100 (VCI)*
4426 + A → D 1.020 (TVA deductibilă)
404 + P → C 6.120 (valoare factură)

Analitic: D 214/Mobilier comercial 1 set x 5.100 C 404/Tehnolemn 6.120

Formulă contabilă			
%	=	***404*** *Furnizori de imobilizări*	*6.120*
214 *Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale*			*5.100*
4426 *TVA deductibilă*			*1.020*

Operaţia 2. *31.05.N. Înregistrare amortizare pentru prima lună de utilizare. Document: Situaţie de calcul.*

Na = (1:D) x 100 = (1: 5) x 100 = 20 %
Aa = Na x VCI = 20 % x 5.100 = 1.020 lei/an
Al = Aa : 12 = 1.020 : 12 = 85 lei/lună

Analiza contabilă: *6811 + A → D 85 2814 + P → C 85*

Formulă contabilă			
6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	***2814*** *Amortizarea altor imobilizări corporale*	*85*

Operaţia 3. *31.05.N. Închiderea conturilor de cheltuieli privind amortizarea pentru prima lună de utilizare, asupra contului 121 Profit sau pierdere. Document: Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă: *6811 - A → C 85 121 A/P →D 85*

121 *Profit sau pierdere*	=	***6811*** *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*85*

Operaţia 4.31.05.N. *Regularizarea situaţiei TVA la sfârşitul lunii. Se compară TVA colectată cu TVA deductibilă şi se stabileşte TVA de plată sau TVA de recuperat.*
Documente : Decont TVA, Declaraţii fiscale.

Analiza contabilă : *Decont TVA :*

- *TVA colectată -*
- *TVA deductibilă 1.020 ⇒ ct.4426 – A → C*
- *TVA de recuperat 1.020 ⇒ ct.4424 + A → D*

Formula contabilă

4424 *TVA de recuperat*	=	***4426*** *TVA deductibilă*	*1.020*

Menţiune : *Operaţiile 2 şi 3 privind înregistrarea amortizării lunare şi închiderea lunară a contului de cheltuieli privind amortizarea, se repetă pentru fiecare lună timp de 4 ani (4 ani x 12 luni = 48 ori). În cazul nostru mai avem de amortizat mobilierul 47 luni. (48 luni – 1 lună înregistrată deja)*

Operaţia 5. *30.06.N – 30.04.N+4. Înregistrarea cumulată pe 47 luni a amortizării lunare şi a închiderii cheltuielilor cu amortizarea. Calcul : Amortizare cumulată 47 luni = 85 lei/lună x 47 luni= 3.995 lei/47 luni. Document : Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă: *6811 + A → D 3.995 2814 + P → C 3.995*

Formula contabilă

6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	***2814*** *Amortizarea altor imobilizări corporale*	*3.995*

Analiza contabilă: *6811 - A → C 3.995 121 A/P →D 3.995*

Formula contabilă

121 *Profit sau pierdere*	=	***6811*** *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*3.995*

Remarcă *: Până în acest moment s-a înregistrat amortizarea pe 4 ani (1.020 x 4 = = 4.080 lei). RD 214 = 5.100 , RC 2814 = 4.080. Valoarea neamortizată = 5.100 – 4.080 = 1.020 lei.*

Operaţia 6. *30.04.N+4.* ***Casarea****, scoaterea din uz a mobilierului, după 4 ani de folosinţă. Valoarea neamortizată de 1.020 lei se trece pe contul 6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital. Document: Proces-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale, Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix (vezi fig.3.7).*

Analiza contabilă: *214 - A → C 5.100 2814 – P →D 4.080*
6583 + A →D 1.020 Analitic: C 214/Mobilier comercial 1 set x 5.100 lei

Formula contabilă

%	=	***214*** *Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale*	*5.100* *4.080*
2814 *Amortizarea altor imobilizări corporale*			
6583 *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital*			*1.020*

Menţiune*: Eventualele cheltuieli şi venituri generate de operaţia de casare se înregistrează separat în conturi specifice privind cheltuieli materiale şi salariale.*

Operația 7. 30.04.N+4. Închiderea contului de cheltuieli 6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital.Document : Situație de calcul.

Analiza contabilă: *6583 - A → C 1.020 121 A/P →D 1.020*

Formula contabilă			
121 Profit sau pierdere	=	*6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital*	*1.020*

De rezolvat: *Efectuați înregistrările în conturile sintetice și analitice. Analizați datele obținute.*

APLICAȚIA 6. Operații privind VÂNZAREA de imobilizări corporale neamortizate (Varianta 2 Vânzare)

Agentul economic „Delta" SRL achiziționează de la furnizorul SC"Tehnolemn" SRL un un set de mobilier comercial la prețul de achiziție 5.100 lei plus TVA deductibilă 20 %. La recepție se stabilește durata normată de funcționare 5 ani. Amortizarea se desfășoară în sistem liniar. După 4 ani de utilizare vinde mobilierul către SC „Pelicanul" SRL la prețul de vânzare 6.800 lei, plus TVA colectată 20 %. Mențiune: ***Operațiile economice de la 1 la 5*** *(pe care le prezentăm în tabelul următor) sunt aceleași cu cele prezentate la Aplicația 4, aplicația anterioară:*

Op.1	*18.04.N.*	*Achiziție mobilier*	*% = 404* *214* *4426*	*6.120* *5.100* *1.020*
Op.2.	*31.05.N.*	*Amortizare prima lună*	*6811 = 2814*	*85*
Op.3.	*31.05.N.*	*Închidere cont cheltuieli*	*121 = 6811*	*85*
Op.4.	*31.05.N.*	*Regularizare TVA*	*4424 = 4426*	*1.020*
Op.5	*30.06.N* *30.04.N*	*Amortizare cumulată* *Închidere cont cheltuieli*	*6811 = 2814* *121 = 6811*	*3.995* *3.995*

Operația 6. 30.04.N+4. ***Vânzare*** *mobilier către SC „Pelicanul" SRL. Document: Factură fiscală (vez fig.3.7).*

Analiza contabilă:

461 + A → D	*8.160*	*(valoarea facturii)*
7583 + P → C	*6.800*	*(preț de vânzare)*
4427 + P → C	*1.360*	*(TVA colectată)*

Analitic: D 461/Pelicanul SRL 8.160

Formula contabilă			
461 Debitori diverși	=	%	*8.160*
		7583 Venituri din vânzarea activelor activelor și altor operațiuni de capital	*6.800*
		4427 TVA colectată	*1.360*

Operația 7. 30.04.N+4. Concomitent cu vânzarea propriu-zisă se înregistrează și scoaterea din evide a mobilierului comercial vândut, la valoarea contabilă. Documente: Registru numerelor de inventar, F mijlocului fix. Mențiune: Această operație este aceeași cu operația 6 de la aplicația anterioa varianta1.

Analiza contabilă:

214 - A → C	*5.100*	*(VCI)*
2814 – P → D	*4.080*	*(valoarea amortizării)*
6583 + A → D	*1.020*	*(VCI – amortizare)*

Analitic: C 214/Mobilier comercial 1 set x 5.100 lei

Formula contabilă

%	=	**214** *Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale*	5.100
2814 *Amortizarea altor imobilizări corporale*			4.080
6583 *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital*			1.020

Operaţia 8. *30.04.N+4. Închiderea contului de cheltuieli 6583 şi a contului de venituri 7583, asupra contului 121 Profit sau pierdere. Document: Situaţie calcul.*

Analiza contabilă: *6583 - A → C 1.020 121 A/P →D 1.020*

Formula contabilă

121 Profit sau pierdere	=	**6583** *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital*	1.020

Analiza contabilă: *7583 - P → D 6.800 121 A/P → C 6.800*

Formula contabilă

7583 *Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital*	=	**121** *Profit sau pierdere*	6.800

Operaţia 9. *30.04.N+4. Regularizarea situaţiei TVA la sfârşitul lunii. Se compară TVA colectată cu TVA deductibilă şi se stabileşte TVA de plată sau TVA de recuperat. Documente : Decont TVA, Declaraţii fiscale.*

Analiza contabilă : *Decont TVA :*

- *TVA colectată 1.360 ⇒ ct.4427 – P → D*
- *TVA deductibilă -*
- *TVA de plată 1.360 ⇒ ct.4423 + P → C*

Formula contabilă

4427 TVA colectată	=	**4423** *TVA de plată*	1.360

De rezolvat: *Stabiliţi efectul conturilor de cheltuieli (6811 şi 6583) şi a contului de venituri (7583) asupra contului 121 Profit sau pierdere, în varianta vânzării.*

APLICAŢIA 7. Operaţii privind ACTIVE BIOLOGICE PRODUCTIVE

Activele biologice productive sunt imobilizări corporale folosite de unităţile din domeniul agricol. În categoria activelor biologice productive intră animale de muncă, productive şi plantaţii: animale de lapte, plantaţii de viţă de vie şi pomi fructiferi. Evidenţa activelor biologice se ţine cu ajutorul contului **217 Active biologice productive** (A) care funcţionează după regulile conturilor de imobilizări corporale. În *debit* se înregistrează intrări de active biologice productive iar în *credit* ieşirile sau vânzările de active biologice productive. *Soldul final debitor* arată existenţele la sfârşitul perioadei. Amortizarea activelor biologice productive se înregistrează în contul **2817 Amortizarea activelor biologice productive** (P) care funcţionează după regulile generale ale conturilor de amortizare. *Exemplificăm operaţii privitoare la evidenţa plantaţiei de viţă de vie.*

Operaţia 1. *31.08.N. Ferma agricolă SC „Agro" SRL înfiinţează o plantaţie de viţă de vie în luna martie ex.N. În perioada martie-august ex. N efectuează cheltuieli pe care le înregistrează în conturile specifice în valoare totală de 48.000 lei. Aceste cheltuieli se referă la achiziţie şi plantare viţă de vie, îngrăşăminte, amortizarea utilajelor agricole, salariile personalului, diverse cheltuieli materiale. Înregistrarea acestor cheltuieli se face după regulile generale. La sfârşitul lunii august se înregistrează obţinerea plantaţiei din*

producţei proprie cu înregistrarea valorii cheltuielilor efectuate (cost efectiv) la categoria imobilizări în curs pe baza documentelor specifice:

Analiza contabilă: *231 + A → D 48.000 722 + P → C 48.000*

Formula contabilă:

231 Imobilizări în curs de execuţie	=	*722 Venituri din producţia de imobilizări corporale*	*48.000*

Operaţia 2. *15.09.N. Se recunoaşte realizarea integrală a plantaţiei de viţă de vie. Se scoate plantaţia din evidenţa imobilizărilor în curs de execuţie (cont 231) şi se trece la imobilizări corporale (cont 217).*

Analiza contabilă: *217 + A → D 48.000 231 – A → C 48.000*

Formula contabilă:

217 Active bilogice productive	=	*231 Imobilizări în curs de execuţie*	*48.000*

Operaţia 3. *31.10.N. În luna următoare se înregistrează amortizarea aferentă în sistem liniar. Durata de amortizare a plantaţiei este de 20 ani. Calcul: Al = VCI: 20 ani: 12 luni = 48.000 : 20 : 12 = 200 lei/lună*

Analiza contabilă: *6811 + A → D 200 2814 + P → C 200*

Formula contabilă

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2817 Amortizarea activelor biologice productive*	*200*

De rezolvat: *a. Efectuaţi înregistrările în conturile sintetice. Analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi aplicaţiile nr.1,5,6 şi 7 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Imobilizări corporale". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

3.2. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

Noţiuni teoretice *Imobilizările necorporale* sau *intangibile* sunt imobilizări care *nu au conţinut material concret. Structura* imobilizărilor necorporale cuprinde: *cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare, concesiuni, brevete de invenţie, licenţe, know-how, marca comercială, fondul comercial, program informatic, alte imobilizări necorporale, imobilizări necorporale în curs de execuţie, avansuri pentru imobilizări necorporale.* Imobilizările necorporale sunt cuprinse în *Grupa 20 Imobilizări necorporale (A).* Grupa de conturi se detaliază pe *conturi sintetice* de gradul I şi conturi sintetice de gradul II, în funcţie de felul imobilizării *(vezi Extras Plan de conturi general – anexă la manual).* Imobilizările necorporale *se amortizează* în sistem liniar, într-o perioadă de maximum 5 ani sau pe timpul perioadei contractuale sau de utilizare. *Evidenţa amortizării* se ţine cu ajutorul conturilor sintetice de gradul II ale contului de grad I 280 Amortizări privind imobilizările necorporale (P), care au aceeaşi funcţiune ca şi cele cuprinse contul 281 Amortizări privind imobilizările corporale *(vezi Extras Plan de conturi general – anexă manual).* Pentru *evidenţa cheltuielilor cu amortizarea* imobilizărilor necorporale, se foloseşte cont *6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*, acelaşi cont ca şi pentru imobilizări corporale. Pentru înregistrarea *obligaţiilor faţă de furnizorii* de imobilizări necoporale se foloseşte cont *404 Furnizori de imobilizări. Contabilizarea operaţiilor* privind imobilizările necorporale este as mănătoare imobilizărilor corporale, se aplică aceleaşi reguli generale de contabilizare.

APLICAŢIA 8. **Operaţii privind imobilizări necorporale**

Agentul economic „Someşul" SRL achiziţionează de la furnizorul „Info" SRL un program informatic contabilitate la preţul de 3.450 lei, plus TVA deductibilă 20 %. Durata de amortizare este de 3 ani.

Operaţia 1. *26.06.N. Achiziţie program informatic. Documente: Factura fiscală, Proces-verbal de recepţie.*

Analiza contabilă: *208 + A → D 3.450 4426 + A → D 690*
404 + P → C 4.140

Analitic: D 208/ Program informatic de contabilitate „Balans" 3.450
C 404 / Info SRL 4.278

Formula contabilă:

%	=	*404 Furnizori de imobilizări*	*4.140*
208 Alte imobilizări necorporale			*3.450*
4426 TVA deductibilă			*690*

Operaţia 2. *31.07.N. Înregistrare amortizare lunară = 3.450 lei : 3 ani : 12 luni = 96 lei/lună. Document: Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă: *6811 + A → D 96 2808 + P → C 96*

Formula contabilă:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	*2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale*	*96*

Operaţia 3. *31.07.N. Închiderea contului de cheltuieli. Document: Situaţie calcul.*

Analiza contabilă: *6811 - A → C 96 121 A/P → D 96*

Formula contabilă:

121 Profit sau pierdere	=	*6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*96*

Operaţiile de scoatere din evidenţă a imobilizărilor necorporale se contabilizează după regulile generale prezentate la imobilizările corporale.

De rezolvat: *a. Efectuaţi înregistrările în conturi. Analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr.8 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Imobilizări necorporale". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

3.3. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE

Noţiuni teoretice *Imobilizările financiare* sunt operaţii de investire a sumelor temporar disponibile pentru cumpărarea de acţiuni sau alte titluri de valoare pe termen lung, în scopul obţinerii de venituri financiare şi exercitarea unei influenţe notabile. Ele se mai numesc investiţii financiare pe termen lung şi prezintă următoarele *caracteristici*: reprezintă sume băneşti *imobilizate pe termen lung* înafara entităţii, *veniturile financiare* se prezintă sub forma dividendelor sau dobânzilor, *nu se amortizează.* În funcţie de modalităţile de realizare a imobilizărilor financiare şi de natura lor, ele se pot *structura* în *acţiuni deţinute la entităţile afiliate, asociate şi controlate în comun, alte titluri imobilizate, creanţe imobilizate (fig. 3.8).*

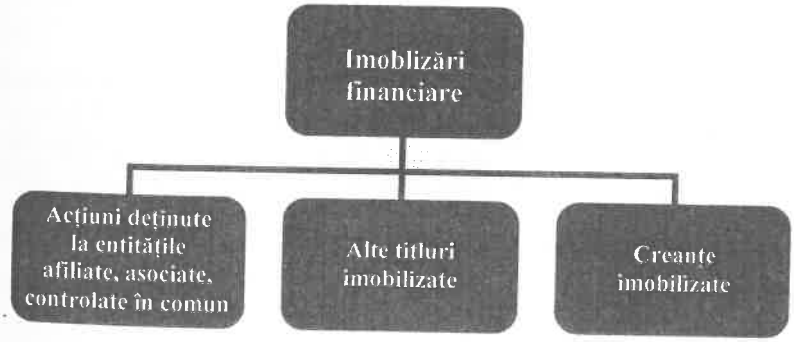


Fig.3.8. Clasificarea imobilizărilor financiare

a. Acţiunile deţinute la entităţile afiliate, asociate şi contrololate în comun sunt reprezentate de titlurile de participare deţinute la filialele *din cadrul grupului sau înafara grupului*. Participarea reprezintă o formă de infiltrare în capitalul altei entităţi *afiliate sau înafara grupului* prin *cumpărarea de acţiuni sau alte titluri de valoare* pe termen lung. Cumpărarea unei părţi importante din acţiunile unei entităţi permite obţinerea de avantaje economice prin *veniturile financiare* încasate, prin *controlul* sau *influienţa semnificativă* exercitată asupra entităţii.

b. Alte titluri imobilizate sunt reprezentate de titluri cu venit variabil deţinute pe o perioadă îndelungată în capitalul social al *altor entităţi* diferite de entităţile afiliate, asociate sau controlate în comun.

d. Creanţele imobilizate sunt *valori date temporar* la alte unităţi pe o perioadă îndelungată, *mai mare de un an*. Ele cuprind: împrumuturi acordate sub formă de ajutoare financiare filialelor, împrumuturi pe termen lung acordate terţilor, dobânzi de încasat pentru aceste împrumuturi precum şi alte creanţe imobilizate.

Imobilizările financiare *nu se amortizează* dar în cazul unor deprecieri reversibile pentru pierderi de valoare se pot stabili *ajustări.*

Conturi specifice

Grupa 26 Imobilizări financiare (A)
- **261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate** (A)
- **262 Acţiuni deţinute la entităţi asociate** (A)
- **263 Acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun** (A)
- **265 Alte titluri de participare** (A)
- **267 Creanţe imobilizate** (A)
- **269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare** (P)

Conturile de imobilizări financiare 261, 263, 265, 267 din *grupa 26* Imobilizări financiare, *înregistrează* titlurile de valoare sau echivalente, precum şi creanţe imobilizate pe o perioadă de peste un an, dobândite în scopul obţinerii de venituri financiare. *Contul 267* Creanţe imobilizate *se detaliază* pe conturi sintetice de gradul II în funcţie de felul creanţei. Se *debitează* cu intrări de titluri sau instituirea de creanţe. Se *creditează* la vânzarea sau anularea titlurilor, încasarea creanţelor. *Soldul final* debitor arată valoarea titlurilor sau a creanţelor existente la sfârşitul perioadei.

Contul 269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare (P) *înregistrează* datoriile pentru achiziţii de imobilizări financiare atunci când plata se face ulterior achiziţiei. Se *creditează* cu vărsămintele de efectuat cu ocazia achiziţiei şi se *debitează* cu sumele plătite. *Soldul final* creditor arată vărsăminte de efectuat la sfârşitul perioadei. Se dezvoltă pe conturi sinetice de gradul II, în funcţie de categoria imobilizării financiare.

APLICAŢIA 9. Operaţii privind imobilizări financiare

Agentul economic „Alfa"SA achiziţionează de la o filială din cadrul grupului 40.000 acţiuni cu preţul d 1,50 lei. Se plăteşte prin bancă suma de 20.000 lei iar pentru diferenţa de 40.000 lei se înregistreaz datorie de plătit. Ulterior se încasează dividende pentru acţiunile cumpărate în sumă de 8.00 lei.Documente: Ordin de vânzare, Ordin de plată, Extras de cont. Se dă: SiD 5121 320.000 (selectiv).

Operaţia 1. *01.07.N. Achiziţie imobilizări financiare 40.000 acţiuni x 1,50 lei = 60.000 lei. Vărsămint efectuate prin contul de la bancă 20.000 lei. Suma de 40.000 lei urmează să fie achitată ulterior.*

Analiza contabilă: *261 + A → D 60.000 5121 - A → C 20.000*
2691 + P → C 40.000

Formula contabilă:			
261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate	=	%	*60.000*
		5121 Conturi la bănci în lei	*20.000*
		2691 Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate	*40.000*

Operaţia 2. 30.07.N. Încasarea dividendelor.					
Analiza contabilă:	*5121 + A → D*	*15.000*	*7611 + P → C*	*15.000*	
Formula contabilă					
5121 Conturi la bănci în lei	=	*7611 Venituri din acţiuni deţinute la la entităţile afiliate*			*15.000*

Operaţia 3. 31.07.N. Închiderea contului de venituri din acţiuni deţinute la entităţi afiliate.					
Analiza contabilă:	*7611 – P → D*	*15.000*	*121 A/P → C*	*15.000*	
Formula contabilă					
7611 Venituri din acţiuni deţinute la la entităţile afiliate	=	*121 Profit sau pierdere*			*15.000*

De rezolvat: *a. Efectuaţi înregistrările în conturi. Analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr. 9 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Imobilizări financiare". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

Alte categorii de imobilizări corporale sunt:

- *Investiţii imobiliare* sunt proprietăţi sub formă de clădiri sau terenuri, deţinute pentru a obţine venituri din chirii sau pentru creşterea valorii capitalului.
- *Active corporale de exploatare şi evaluare a resurselor minerale* sunt active folosite în geologie pentru activitatea de prospectare a resurselor minerale, petrol, gaze naturale etc.
- ***Imobilizări corporale în** curs de aprovizionare* sunt imobilizări cumpărate pentru care nu s-a finalizat procesul de aprovizionare.
- ***Imobilizări corporale în** curs de execuţie* sunt active care nu au fost finalizate prin execuţie în regie proprie sau de către terţi.

3.4. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR

Noţiuni teoretice *Ajustările* cuprind *corecţii temporare* destinate să ţină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanţului. După categoria elementului patrimonial afectat de corecţie, ajustările se *clasifică* în *ajustări pentru depreciere* şi *ajustări pentru pierdere de valoare (fig. 3.9).*

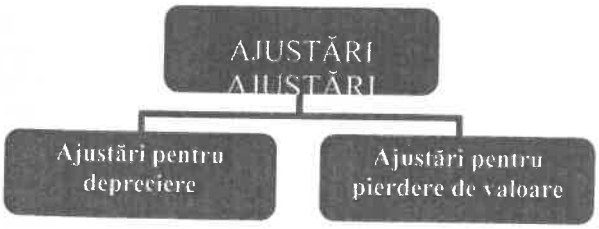


Fig.3.9. Clasificarea ajustărilor

Ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare sunt destinate imobilizărilor, stocurilor, creanţelor ş conturilor de trezorerie. *Ajustările pentru depreciere* sunt specifice activelor nemonetare (imobilizăr necorporale, imobilizări corporale, imobilizări în curs de execuţie, stocuri, creanţe) iar *ajustările pentr pierderea de valoare* sunt specifice activelor monetare (imobilizări financiare, conturi de trezorerie).

Contabilizarea ajustărilor se desfăşoară după următoarea regula generală:

- constituirea şi majorarea ajustărilor

D	C
Cheltuieli	**Conturi de ajustări**

- diminuarea şi anularea ajustărilor

D	C
Conturi de ajustări	**Venituri**

Pentru *imobilizările amortizabile* (corporale şi necorporale) se calculează ajustări numai atunci când inventariere se constată diferenţe în minus între valoarea de inventar sau valoarea justă (mai mică) şi v loarea contabilă netă (mai mare). Această categorie de ajustări se numesc *ajustări pentru depreciere.*

Conturi specifice

290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (P)
291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale (P)
293 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie (P)
296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (P)

Conturile sintetice de ajustări de gradul I se detaliază pe conturi de gradul II în funcţie de categoriile imobilizări. Conturile de ajustări, fiind *conturi de pasiv*, înregistrează în *credit* constituirea şi majorar ajustărilor iar în *debit* diminuarea sau anularea ajustărilor. *Soldul final* creditor arată valoarea ajustări rămase la sfârşitul perioadei.

APLICAŢIA 10. Operaţii privind ajustări de imobilizări

Agentul economic „Severin" SA calculează şi înregistrează următoarele ajustări:
- *ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor* 4.000
- *ajustări pentru deprecierea terenului* 5.000

Operaţia 1. *20.12.N. Înregistrare constituire ajustări.*

Analiza contabilă: $2961 + P \rightarrow C$ 4.000 $2911 + P \rightarrow C$ 5.000
$6863 + A \rightarrow D$ 4.000 $6813 + A \rightarrow D$ 5.000

Formule contabile

6863	*Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare*	=	***2961*** *Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate*	*4.000*
6813	*Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor*	=	***2911*** *Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri*	*5.000*

De rezolvat: *a. Efectuaţi operaţia de închidere a conturilor de cheltuieli. Înregistraţi apoi operaţiile conturi. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr. 10 în formularul Regist jurnal cu titlul „Ajustări imobilizări". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

Rezumat

Imobilizările sunt active care au valoare mare şi durată de folosinţă mai mare de un an. După forma pe care o îmbracă pot fi: imobilizări corporale (tangibile), necorporale (intangibile) şi financiare. Imobilizările se achiziţionează în scop durabil, asigurând condiţiile pentru desfăşurarea proceselor economice dintr-o entitate. Valoarea contabilă de intrare a imobilizărilor numită şi costul imoblizării se stabileşte la intrarea imobilizărilor în unitate. Valoarea contabilă de intrare poate fi modificată prin reevaluare când se stabileşte valoare justă. Pe parcursul desfăşurării activităţii, imobilizările corporale şi necorporale se amortizează. Metodele de amortizare pot fi: metoda liniară, degresivă, accelerată şi amortizarea pe unitate de produs. Imobilizările financiare şi imobilizările în curs nu se amortizează. Pentru imobilizările neamortizabile, financiare şi imobilizările în curs, se pot constitui ajustări provizorii. De asemenea, pentru unele situaţii constatate la inventariere, pentru imobilizările amortizabile se pot constitui ajustări. Amortizarea şi ajustările se trec pe cheltuieli. Pe parcursul duratei de viaţă a imobilizărilor ele pot fi casate sau vândute. Casarea sau vânzarea se poate realiza pentru imobilizări amortizate complet sau neamortizate complet. Pentru operaţiile de intrări şi ieşiri de imobilizări se folosesc conturi de activ iar pentru înregistrarea amortizării şi ajustărilor conturi specifice de pasiv.

Termeni cheie

- ***active***
- ***imobilizări***
- ***imobilizări corporale***
- ***imobilizări necorporale***
- ***imobilizări financiare***
- ***imobilizări în curs***
- ***imobilizări tangibile***
- ***imobilizări intangibile***
- ***evaluare***
- ***reevaluare***
- ***amortizare***
- ***normă de amortizare***
- ***amortizare anuală***
- ***amortizare lunară***
- ***amortizare liniară***
- ***amortizare degresivă***
- ***amortizare accelerată***
- ***ajustări***

De rezolvat: *Analizaţi definiţiile termenilor cheie. Poate veţi dori să adăugaţi unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi cuvintele şi expresiile pe care le-aţi învăţat.*

Mic dicţionar

- **acţiune** - hârtie de valoare care dă dreptul deţinătorului să primească după suma imobilizată o cotă-parte din profit
- **dividende** - partea din profitul net al unei entităţi care se distribuie acţionarilor sau asociaţilor
- **grup** - ansamblu de entităţi formate dintr-un centru de decizie constituit dintr-o entitate numită „societate mamă", care exercită direct sau indirect controlul sau influenţa sa asupra celorlalte entităţi din grup numite filiale sau „societăţi fiice"
- **valoarea contabilă netă** - suma la care este înregistrat un activ în bilanţ după deducerea tuturor deprecierilor, reversibile sau ireversibile
- **valoarea de piaţă** - preţul unui activ care poate fi obţinut pe o piaţă în raport cu cererea şi oferta.

Lectură facultativă. *MIJLOACE FIXE*

Potrivit tradiției contabilității românești, imobilizările corporale cu excepția terenurilor și amenajărilor de terenuri, formau o grupă distinctă numită mijloace fixe. Mijloacele fixe sunt obiecte sau complex de obiecte ce se utilizează independent în procesul economic și care îndeplinesc cumulativ două condiții: de valoare (peste limita minimă stabilită de legislație) și de durată (peste un an). Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene nu mai definesc în mod explicit această noțiune. Noțiunea este menținută încă în practica contabilă ca fiind legată de valoarea legală și durata de utilizare, condiții stabilite în unele acte normative legislative. De exemplu, Ordinul MFP nr. 2634 din 05.11.2015 privind documentele financiar-contabile, prevede folosirea actuală a unor documente cum ar fi: Fișa mijlocului fix, Bon de mișcare mijloace fixe. Proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale, etc. De asemenea, HG nr.276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe și unele articole din Codul fiscal, operează cu această noțiune.

3.5. LABORATOR TEHNOLOGIC - Imobilizări

Agentul economic „Select" SRL cu activitate de producție, prezintă următoarele solduri inițiale la începutul lunii octombrie N:

SiD 5121	*203.000*	*SiC 1012*	*40.000*
SiD 5311	*5.000*	*SiC 1621*	*168.000*

a. *În cursul lunii **octombrie** au loc următoarele evenimente și tranzacții:*

Operația 1. *25.10.N. Aprovizionarea cu diverse imobilizări corporale de la furnizorul „Mecanica" SRL.*

- *Mașină de rabotat ..... 30.000* — *Dn = 10 ani*
- *Autocamionetă..... 50.000* — *Dn = 10 ani*
- *Mobilier comercial..... 10.000* — *Dn = 8 ani*
- *Calculator „PC Delux"..... 14.000* — *Dn = 5 ani*
- *Aparat multifuncțional ..... 10.000* — *Dn = 5 ani*
- *TVA deductibilă 20 %*

Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepție, Registrul numerelor de inventar, Fișa mijlocului fix.

Operația 2. *26.10.N. Se plătește furnizorul din contul de la bancă. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*

Operația 3. *31.10.N. Se regularizează situația TVA la sfârșitul lunii. Documente: Decont TVA, Declarații fiscale.*

De rezolvat: *Efectuați analiza contabilă, întocmiți Registrul - jurnal pe luna octombrie, înregistrați în conturile sintetice și analitice, elaborați Balanța de verificare cu 4 serii de egalități la sfârșitul lunii octombrie (solduri inițiale, rulaje, total sume, solduri finale), stabiliți corelația dintre Registrul - jurnal și Balanța de verificare.*

b. *Deschideți soldurile inițiale ale conturilor la 01.11.N pe baza Balanței de verificare la sfârșitul lunii octombrie N. În cursul lunii **noiembrie** au loc următoarele evenimente și tranzacții:*

Operația 1. *07.11.N. În vederea construirii unui magazin se achiziționează de la furnizorul „Agricola" SA un teren la preț de cumpărare 80.000 lei, TVA deductibilă 20 %. Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepție.*

Operația 2. *08.11.N. Se achiziționează de la furnizorul „Omega" SA un brevet de invenție cu prețul de 4.000 lei plus TVA deductibilă 20 % și un program informatic de contabilitate „Ciel" în valoare de 3.000*

lei plus TVA deductibilă 20 %. La recepție se stabilește durata de utilizare la brevet 4 ani și la program informatic 3 ani. Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepție.

Operația 3. 20.11.N. Se plătește furnizorul „Omega „SA pentru imobilizările ~~corporale~~ necorporale achiziționate anterior. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.

Operația 4. 30.11.N. Se înregistrează obligația de plată a dobânzii lunare la nivelul de 100 lei. Se restituie rată lunară de credit pe termen lung 1.500 lei și se plătește dobânda lunară aferentă. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.

Operația 5. 30.11.N. Se calculează și se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale achiziționate și puse în funcțiune în luna octombrie N. Document: Situație calcul.

Operația 6. 30.11.N. Se regularizează situația TVA la sfârșitul lunii noiembrie. Documente: Decont de TVA, Declarații fiscale.

Operația 7. 30.11.N. Se închid conturile de cheltuieli și venituri aferente lunii noiembrie N. Document: Situație de calcul.

De rezolvat: Efectuați analiza contabilă, întocmiți Registrul - jurnal pe luna noiembrie, înregistrați în conturile sintetice și analitice, elaborați Balanța de verificare cu 4 serii de egalități la sfârșitul lunii noiembrie, stabiliți corelația dintre Registrul - jurnal și Balanța de verificare.

c. Deschideți soldurile inițiale ale conturilor la 01.12.N pe baza Balanței de verificare la sfârșitul lunii noiembrie N. În cursul lunii **decembrie** au loc următoarele evenimente și tranzacții:

Operația 1. 03.12.N. Se vinde agentului economic „Delta" SRL mijlocul de transport Autocamionetă la prețul de vânzare de 70.000 lei, plus TVA ~~deductibilă~~ 20 %. Concomitent se scoate din evidență mijlocul de transport. Document: Factură fiscală. Registrul numerelor de inventar, Fișa mijlocului fix.

Operația 2. 12.12.N. Se încasează la bancă de la SC „Delta" SRL, contravaloarea facturii de vânzare a mijlocului de transport. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.

Operația 3. 15.12.N. Se decide de către Administrația locală să se renunțe temporar la proiectul de execuție a magazinului. Ca urmare a unei expertize se stabilește că terenul va suferi o depreciere de 25 %. Se înregistrează ajustarea pentru depreciere. Document: Raport de expertiză.

Operația 4. 31.12.N. Se înregistrează obligația de plată a dobânzii lunare la nivelul de 100 lei. Se restituie rată lunară de credit pe termen lung 1.500 lei și se plătește dobânda lunară aferentă. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.

Operația 5. 31.12.N. Se calculează și se înregistrează amortizarea imobilizărilor necorporale achiziționate în cursul lunii noiembrie N. Document: Situație calcul.

Operația 6. 3112.N. a) Se regularizează situația TVA aferentă lunii curente, luna decembrie. b) Se stabilește prin compensare cumulată, Situația TVA la 30.11.N cu Situația TVA aferentă lunii decembrie N. Documente: Decont TVA, Declarații fiscale.

Operația 7. 31.12.N. Se închid conturile de cheltuieli și venituri. Document: Situație de calcul.

De rezolvat: Efectuați analiza contabilă, întocmiți Registrul - jurnal pe luna decembrie, înregistrați în conturile sintetice și analitice, elaborați Balanța de verificare cu 4 serii de egalități la sfârșitul lunii decembrie, stabiliți corelația dintre Registrul - jurnal și Balanța de verificare.

Alternativ: Introduceți datele de intrare din aplicație în programul de contabilitate și elaborați în sistem informatic următoarele documente: Registrul jurnal, Cartea mare, Balanța de verificare. Comparați datele obținute prin prelucrarea informatică cu datele obținute în cazul prelucrării manuale.

3.6. TESTE - Imobilizări

1. Definiţi activele imobilizate.

2. Caracteristicile activelor imobilizate sunt:

   a. durată de folosire îndelungată în activitatea unităţii
   b. lichiditate mai mare de un an
   c. .....
   d. .....

3. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din definiţia imobilizărilor corporale:

   Imobilizările corporale sunt .....(1)..... de folosin.ţă .....(2)..... şi care au o valoare .....(3) .....

4. Exemplificaţi patru categorii de imobilizări corporale.

5. Enumeraţi metodele de amortizare folosite pentru amortizarea imobilizărilor corporale.

6. Analizaţi funcţiunea conturilor de imobilizări corporale şi a conturilor de amortizări aferente.

7. Scrieţi formula de calcul a normei de amortizare liniare.

8. Durata normată de funcţionare a unui utilaj este 12 ani. Norma de amortizare liniară este:
   a. 12 % b. 10 % c. 8,33 % d. 20 %

9. Un echipament tehnologic are valoarea contabilă de intrare 50.000 lei şi durata de folosinţă 4 ani. Valoarea amortizării degresive în al treilea an de utilizare este:
   a. 19.531 b. 9.766 c. 7.256 d. 11.719

10. Scrieţi numărul operaţiei economice iar alăturat completaţi formula contabilă aferentă:

    1. Achiziţie mijloc de transport
    2. Înregistrare amortizare echipamente tehnologice
    3. Scoaterea din evidenţă a unei construcţii amortizată complet
    4. Înregistrare amortizare plantaţie viţă de vie.

11. Stabiliţi semnificaţia corectă a formulei contabile : 6811 = 2811

    a. vânzare imobilizări b. scoatere din evidenţă utilaj
    c. amortizare construcţii d. amortizare amenajări de terenuri

12. Valoarea facturii de încasat pentru vânzarea de imobilizări corporale se înregistrează în contul:

    a. 461 b. 4111 c. 401 d. 403

13. Scrieţi informaţia corectă care lipseşte din definiţia Imobilizărilor financiare:

Imobilizările financiare sunt operaţii de investire a sumelor .....(1)..... disponibile în cumpărarea de .....(2)..... pe termen .....(3) ....., în scopul obţinerii de .....(4)..... şi exercitarea unei influienţe importante.

14. Stabiliţi formula contabilă aferentă operaţiei economice: O societate pe acţiuni achiziţionează de la o filială afiliată 10.000 de acţiuni la valoarea unitară de 2 lei pe acţiune. Se achită prin bancă jumătate din valoarea acţiunilor iar cealaltă jumătate va fi plătită ulterior.

15. Scrieţi litera corespunzătoare fiecărui enunţ (a, b, c, d) şi notaţi în dreptul ei litera A, dacă apreciaţi că răspunsul este adevărat sau litera F, dacă apreciaţi că răspunsul este fals.

a. Conturile de imobilizări sunt conturi de pasiv
b. Imobilizările corporale se amortizează în sistem liniar
c. Imobilizările necorporale se mai numesc şi active fixe intangibile
d. Ajustările se calculează numai la imobilizări financiare

Pentru variantele false ce cere argumentarea răspunsurilor, care se referă la enunţarea acestor variante în formă adevărată sau corectă (adică cum ar fi corect).

16. Alcătuiţi un eseu structurat pe o pagină, cu tema "Amortizare şi ajustări la imobilizări" prin prisma delimitărilor teoretice şi a concepţiei de contabilizare.

17. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* denumirea act normativ legislativ:

1		M						Z			
2			O						U		
3				A						L	
4					I						E

Orizontală:

1. Active caracterizate prin durată de folosinţă îndelungată.
2. Cheltuieli pentru obţinerea dreptului de folosire şi exploatare a unor bunuri.
3. Sinonimul termenului de imobilizări corporale
4. Rezultat nefavorabil al exerciţiului

CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA STOCURILOR

CUPRINDE

- Contabilitatea materiilor prime şi a materialelor
- Contabilitatea materialelor de natura obiectelor de inventar
- Contabilitatea produselor
- Contabilitatea activelor biologice de natura stocurilor şi a produselor agricole
- Contabilitatea mărfurilor
- Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor
- Laborator tehnologic
- Teste

COMPETENŢE

- Delimitarea noţiunilor teoretice privind categoriile de stocuri
- Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind stocurile
- Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
- Stabilirea articolelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind stocurile
- Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Cartea Mare
- Întocmirea Balanţei de verificare
- Analiza corelaţiei dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice
- Rezolvarea de teste specifice

Stocurile sunt bunuri materiale destinate a fi *consumate sau vândute*. Ele fac parte din categoria activelor circulante şi prezintă următoarele *caracteristici*:

- sunt consumabile pentru a fi folosite în procesul de producţie, de circulaţie a mărfurilor, prestări de servicii sau alte activităţi ale entităţilor
- sunt deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării activităţii
- se află în curs de obţinere în procesul de producţie

Clasificarea stocurilor în funcţie de natura lor este prezentată la *fig. 4.1.*

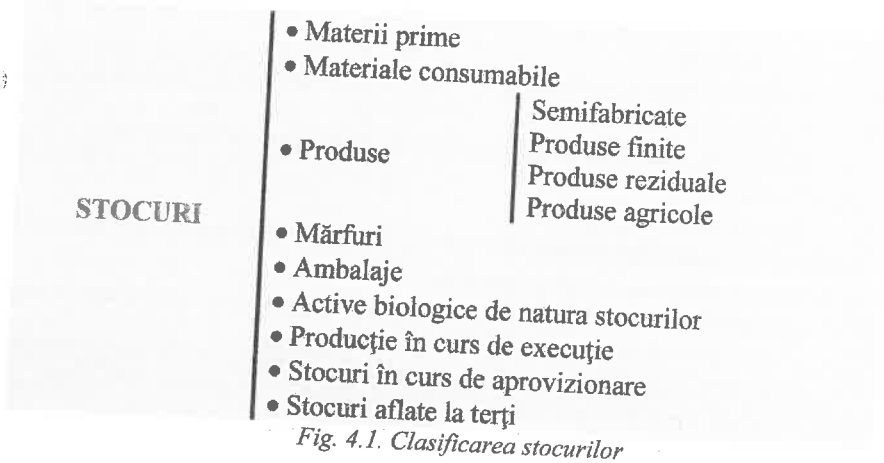


Fig. 4.1. Clasificarea stocurilor

Contabilitatea stocurilor prezintă *particularităţi* în funcţie de metoda de contabilizare şi modalitatea de evaluare a stocurilor.

Metodele de contabilizare pot fi: metoda *inventarului permanent* şi *metoda inventarului intermitent*. Prin *metoda inventarului* permanent toate operaţiile de intrare şi ieşire trec prin conturile de stocuri, în debit şi în credit. Prin *metoda inventarului intermitent*, intrările de stocuri se trec direct pe cheltuieli (ocolind conturile de stocuri) iar la sfârşitul perioadei se inventariază stocurile şi se trec pe conturile corespunzătoare.

Evaluarea stocurilor se poate face diferit în funcţie de caracteristicile acestora şi de sectorul de activitate unde sunt folosite. *La intrare* se poate folosi metoda identificării specifice, a costului standard pentru activitatea de producţie sau metoda preţului cu amănuntul pentru activitatea de comerţ. La *ieşire* se poate folosi metoda identificării specifice pentru bunurile care nu sunt fungibile şi se pot individualiza. Pentru bunurile fungibile, care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele, se pot folosi metodele: preţul standard, metoda FIFO (primul intrat - primul ieşit), LIFO (ultimul intrat - primul ieşit), metoda costului mediu ponderat.

4.1. CONTABILITATEA MATERIILOR PRIME ŞI MATERIALELOR CONSUMABILE

Noţiuni teoretice

Materiile prime şi materialele consumabile fac parte din categoria stocurilor şi sunt destinate a fi *consumate* în procesul economic. *Materiile prime* constituie substanţa de bază din care se compune produsul finit. *Materialele consumabile* ajută la procesul de fabricaţie alături de materiile prime sau pot fi reprezentate de consumuri necesare procesului de vânzare sau de servicii.

În procesul de aprovizionare, materiile prime şi materialele consumabile sunt depozitate şi se înregistrează în *conturile de stocuri* . În momentul predării lor spre consum, ele sunt considerate ieşiri din conturile de stocuri şi sunt transformate în cheltuieli .

Stocurile sunt bunuri materiale destinate a fi *consumate sau vândute*. Ele fac parte din categoria activelor circulante şi prezintă următoarele *caracteristici*:

- sunt consumabile pentru a fi folosite în procesul de producţie, de circulaţie a mărfurilor, prestări de servicii sau alte activităţi ale entităţilor
- sunt deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării activităţii
- se află în curs de obţinere în procesul de producţie

Clasificarea stocurilor în funcţie de natura lor este prezentată la *fig. 4.1.*

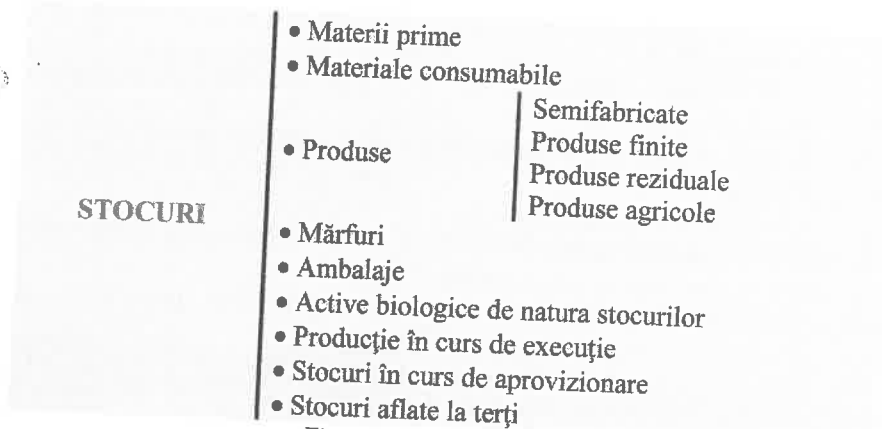


Fig. 4.1. Clasificarea stocurilor

Contabilitatea stocurilor prezintă *particularităţi* în funcţie de metoda de contabilizare şi modalitatea de evaluare a stocurilor.

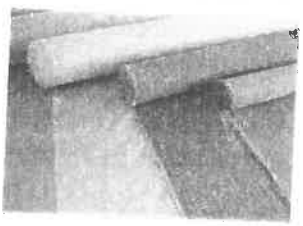
Metodele de contabilizare pot fi: metoda *inventarului permanent* şi *metoda inventarului intermitent*. Prin *metoda inventarului* permanent toate operaţiile de intrare şi ieşire trec prin conturile de stocuri, în debit şi în credit. Prin *metoda inventarului intermitent*, intrările de stocuri se trec direct pe cheltuieli (ocolind conturile de stocuri) iar la sfârşitul perioadei se inventariază stocurile şi se trec pe conturile corespunzătoare.

Evaluarea stocurilor se poate face diferit în funcţie de caracteristicile acestora şi de sectorul de activitate unde sunt folosite. *La intrare* se poate folosi metoda identificării specifice, a costului standard pentru activitatea de producţie sau metoda preţului cu amănuntul pentru activitatea de comerţ. La *ieşire* se poate folosi metoda identificării specifice pentru bunurile care nu sunt fungibile şi se pot individualiza. Pentru bunurile fungibile, care nu se pot distinge în mod substanţial unele de altele, se pot folosi metodele: preţul standard, metoda FIFO (primul intrat - primul ieşit), LIFO (ultimul intrat - primul ieşit), metoda costului mediu ponderat.

4.1. CONTABILITATEA MATERIILOR PRIME ŞI MATERIALELOR CONSUMABILE

Noţiuni teoretice

Materiile prime şi materialele consumabile fac parte din categoria stocurilor şi sunt destinate a fi *consumate* în procesul economic. *Materiile prime* constituie substanţa de bază din care se compune produsul finit. *Materialele consumabile* ajută la procesul de fabricaţie alături de materiile prime sau pot fi reprezentate de consumuri necesare procesului de vânzare sau de servicii.



În procesul de aprovizionare, materiile prime şi materialele consumabile sunt depozitate şi se înregistrează în *conturile de stocuri* . În momentul predării lor spre consum, ele sunt considerate ieşiri din conturile de stocuri şi sunt transformate în cheltuieli .

Documente specifice Pentru evidenţierea operaţiilor cu stocurile se folosesc următoarele documente: *Factură fiscală, Notă de recepţie şi constatare de diferenţe , Bon de consum, Fişă de magazie, Bon de predare - transfer – restituire, Dispoziţie de livrare, Raport de gestiune, Listă de inventariere, Registrul-inventar.*

Conturi specifice

301 Materii prime (A)

302 Materiale consumabile (A)

3021 Materiale auxiliare (A)
3022 Combustibili (A)
3023 Materiale pentru ambalat (A)
3024 Piese de schimb (A)
3025 Seminţe şi materiale de plantat (A)
3026 Furaje (A)
3028 Alte materiale consumabile (A)

601 Cheltuieli cu materiile prime (A)

602 Cheltuieli cu materialele consumabile (A)

6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare (A)
6022 Cheltuieli privind combustibilul (A)
6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat (A)
6024 Cheltuieli privind piesele de schimb (A)
6025 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat (A)
6026 Cheltuieli privind furajele (A)
6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile (A)

401 Furnizori (P)

Conturile 301 Materii prime (A) **şi 302 Materiale consumabile** (A) *înregistrează* evidenţa stocurilor destinate consumului. *Se debitează* cu intrări de stocuri şi *se creditează* cu ieşiri sau consumuri de stocuri. *Soldul final debitor* arată valoarea stocurilor existente la sfârşitul perioadei de gestiune. Contul sintetic de gradul I 302 Materiale consumabile *se dezvoltă* pe conturi sintetice de gradul II, aferente categoriilor de materiale auxiliare. Conturile sintetice de gradul I sau II se dezvoltă în *conturi analitice* pe sortimente de materii prime sau materiale consumabile. Evidenţa în conturile analitice se ţine în *etalon* cantitativ-valoric sau global valoric, în funcţie de necesităţile de detaliere a informaţiei contabile şi modul organizare a contabilităţii.

Conturile 601 Cheltuieli privind materiile prime (A) **şi 602 Cheltuieli cu materialele consumabile** (A) evidenţiază cheltuielile ocazionate de consumul stocurilor. *Se debitează* cu înregistrarea cheltuielilor în momentul dării în consum a stocurilor şi *se creditează* la sfârşitul lunii cu decontarea cheltuielilor asupra rezultatului prin închiderea lor asupra contului *121 Profit şi pierdere*. Nu prezintă *sold* la sfârşitul lunii (se soldează) .

Contul 401 Furnizori (P) înregistrează datoriile faţă de furnizori pentru aprovizionări de stocuri. În *credit* se înregistrează obligaţiile sau datoriile de plătit iar în *debit* plata obligaţiilor sau datoriilor. *Soldul final* creditor arată obligaţii sau datorii neplătite la sfârşitul perioadei. Se dezvoltă în *analitic* pe unităţi furnizoare iar la nevoie pe furnizori interni şi furnizori externi.

Prezentăm în continuare *exemple* de operaţii privind materii prime şi materiale consumabile evidenţiate în contabilitate prin *metoda inventarului permanent* la *fig. 4.2 şi metoda inventarului intermitent la fig.4.3.*

Materii prime şi materiale consumabile prin metoda inventarului permanent – exemple operaţii

Nr. crt.	Denumirea operaţiilor economice	Formula contabilă
1	Aprovizionare stocuri	% = 401 301 302 4426
2	Consum stocuri	601 = 301 602 = 302
3	Închiderea conturilor de cheltuieli	121 = % 601 602

Fig. 4.2. Materii prime şi materiale consumabile prin metoda inventarului permanent – exemple operaţii

Materii prime şi materiale consumabile prin metoda inventarului intermitent – exemple operaţii

Nr. crt.	Denumirea operaţiilor economice	Formula contabilă
1	Aprovizionare stocuri	% = 401 601 602 4426
2	Închiderea conturilor de cheltuieli	121 = % 601 602

Fig. 4.2. Materii prime şi materiale consumabile prin metoda inventarului permanent – exemple operaţii

APLICAŢIA 1. Operaţii cu materii prime şi materiale consumabile

Menţiune: *Evaluarea se face prin metoda identificării specifice iar contabilizarea se realizează prin metoda inventarului permanent (vezi fig.4.2).*

Operaţia 1. *05.04.N. Agentul economic „Confstar" SRL se aprovizionează de la furnizorul „Elite" SRL cu diverse materii prime şi materiale. Documente: Factura fiscală, Proces-verbal de recepţie şi constatare de diferenţe.*

FACTURĂ:

• stofă	1.600 m	x 25 lei =	40.000	(cont 301)
• căptuşeală	800 m	x 10 lei =	8.000	(cont 3021)
• nasturi	700 buc	x 2 lei =	1.400	(cont 3021)
• aţă	500 buc	x 1 leu =	500	(cont 3021)
• motorină	500 l	x 3 lei =	1.500	(cont 3022)
• mosoare piese de schimb	300 buc	x 3 lei =	900	(cont 3024)
• TVA deductibilă 20 %			10.460	(cont 4426)
TOTAL factură			62.760	(cont 401)

Analiza contabilă: $301 + A \rightarrow D$ 40.000 $3021 + A \rightarrow D$ 9.900 $3022 + A \rightarrow D$ 1.500 $3024 + A \rightarrow D$ 900 $4426 + A \rightarrow D$ 10.460 $401 + P \rightarrow C$ 62.760

Analitic: C 401/Elite SRL 62.760

Formula contabilă			
%	=	*401 Furnizori*	*62.760*
301 Materii prime			*40.000*
3021 Materiale auxiliare			*9.900*
3022 Combustibili			*1.500*
3024 Piese de schimb			*900*
4426 TVA deductibilă			*10.460*

Operația 2. *10.04.N. Se dau în consum secției de producție diverse stocuri. Document: Bon de consum.*

- *stofă* — *1.000 m x 25 lei = 25.000 (cont 601)*
- *căptușeală* — *500 m x 10 lei = 5.000 (cont 6021)*
- *nasturi* — *400 buc x 2 lei = 800 (cont 6021)*
- *ață* — *300 buc x 1 leu = 300 (cont 6021)*
- *motorină* — *50 l x 3 lei = 150 (cont 6022)*
- *mosoare piese de schimb* — *40 buc x 3 lei = 120 (cont 6024)*

Analiza contabilă:

601 + A → D	*25.000*	*6022 + A → D*	*150*
301 – A → C	*25.000*	*3022 – A → C*	*150*
6021 + A → D	*6.100*	*6024 + A → D*	*120*
3021 – A → C	*6.100*	*3024 – A → C*	*120*

Formule contabile			
601 Cheltuieli cu materiile prime	=	*301 Materii prime*	*25.000*
6021 Cheltuieli cu materiale auxiliare	=	*3021 Materiale auxiliare*	*6.100*
6022 Cheltuieli privind combustibilul	=	*3022 Combustibili*	*150*
6024 Cheltuieli privind piesele de schimb	=	*3024 Piese de schimb*	*120*

Operația 3. *30.04.N. La sfârșitul lunii se regularizează situația TVA. Documente: Jurnal pentru cumpărări, Decont TVA, Declarații fiscale.*

Analiza contabilă: *Decont TVA pe luna aprilie:*

TVA colectată -
TVA deductibilă 10.460 ⇒ cont 4426 – A → C
TVA de recuperat 10.460 ⇒ cont 4424 + A → D

Formula contabilă			
4424 TVA de recuperat	=	*4426 TVA deductibilă*	*10.460*

Operația 4. *30.04.N. Se închid conturile de cheltuieli. Document: Situație calcul.*

Analiza contabilă: *601 – A → C 25.000 | 6021 – A → C 6.100 | 6022 – A → C 150 | 6024 – A → C 120 | 121 A/P → D 31.370*

Formula contabilă			
121 Profit sau pierdere	=	*%*	*31.370*
		601 Cheltuieli cu materiile prime	*25.000*
		6021 Cheltuieli cu materiale auxiliare	*6.100*
		6022 Cheltuieli privind combustibilul	*150*
		6024 Cheltuieli privind piesele de schimb	*120*

De rezolvat: *a. Efectuați înregistrările în conturile sintetice și analitice. Analizați datele obținuteb. Efectuați înregistrările contabile de la Aplicația nr.1 prin metoda inventarului intermitent, cu următoarele operații: Operația nr. 1 Aprovizionare materii prime și amteriale consumabile, Operația nr.2 Închiderea conturilor de cheltuieli (vezi fig.4.3). c. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului transpuneți Aplicația nr.1 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Materii prime și materiale consumabile". Atașați înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixați operațiile economice și formulele contabile pe care le-ați învățat.*

Pentru contabilizarea evenimentelor și tranzacțiilor cu materii prime și materiale se mai pot folos următoarele metode de evaluare: *prețul standard, costul mediu ponderat, FIFO, LIFO etc.*

√Altfel: După înregistrarea aprovizionării, conturile de materii prime şi materiale funcţionează numai în corespondenţă cu conturile de cheltuieli specifice. După aceea conturile de cheltuieli se transferă asupra contului 121 Profit sau pierdere. Operaţiile privitoare la produsele finite obţinute din materiile prime şi materialele consumabile se înregistrează prin altă grupare de conturi. După vânzarea produselor finite înregistrăm veniturile în creditul contului 121 Profit sau pierdere.

4.2. CONTABILITATEA MATERIALELOR DE NATURA OBIECTELOR DE INVENTAR

Noţiuni teoretice *Materialele de natura obiectelor de inventar* sunt bunuri materiale folosite la mai multe circuite economice dar care nu îndeplinesc cumulativ condiţia de a fi integrate în activele imobilizate corporale. Ele au, fie o valoare sub limita stabilită de lege, fie o durată de folosinţă sub un an, fie o valoare sub limita stabilită de lege şi o durată sub un an. *Exemple*: scule, dispozitive, aparate de măsură, echipament de lucru, echipament de protecţie etc. *Evidenţa analitică* se ţine pe categorii de materiale de natura obiectelor de inventar, cu exprimare în etalon cantitativ-valoric.

Conturi specifice

303 Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar (A)
401 Furnizori (P)

Contabilizarea operaţiilor privind materialele de natura obiectelor de inventar se efectuează *după aceleaşi reguli generale* ca şi la materii prime şi materiale consumabile.

APLICAŢIA 2. Operaţii cu materiale de natura obiectelor de inventar

Agentul economic „Nord" SRL cumpără de la furnizorul „Sud" SRL o balanţă electronică în valoare de 1.500 lei, plus TVA deductibilă 20 %.

Operaţia 1. 07.03.N. Achiziţie balanţă electronică. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi constatare de diferenţe.

Analiza contabilă: $303 + A \rightarrow D$ 1.500 $401 + P \rightarrow C$ 1.800
$4426 + A \rightarrow D$ 300

Analitic: D 303/Balanţă electronică 1 buc x 1.500 lei C 401/Sud SRL 1.800

Formula contabilă

%	=	*401 Furnizori*	1.800
303 Materiale de natura obiectelor de inventar			1.500
4426 TVA deductibilă			300

Operaţia 2. 09.03.N. Se dă în folosinţa secţiei de producţie balanţa electronică. Documente: Bon de consum, Fişa de evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosinţă.

Analiza contabilă: $603 + A \rightarrow D$ 1.500 $303 - A \rightarrow C$ 1.500

Analitic: C 303/Balanţă electronică 1 buc x 1.500 lei

Formula contabilă

603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	=	*303 Materiale de natura obiectelor de inventar*	1.500

Menţiune: *Concomitent cu trecerea în folosinţă, materialele de natura obiectelor de inventar sunt evidenţiate în continuare în contul în afara bilanţului 8035 Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă (D 8035, Analitic: Balanţă electronică), unde se urmăresc operaţiile de gestiune a acestor stocuri.*

Operaţia 3. 31.03.N. Închiderea contului de cheltuieli.

Analiza contabilă: $603 - A \rightarrow C$ 1.500 $121\ A/P \rightarrow D$ 1.500

Formula contabilă			
121 Profit sau pierdere	=	*603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*	*1.500*

De rezolvat: *a. Înregistraţi operaţia de regularizare a situaţiei TVA. Efectuaţi apoi înregistrările în conturile sintetice şi analitice a operaţiilor şi analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr.2 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Materiale de natura obiectelor de inventar". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

4.3. CONTABILITATEA PRODUSELOR

Noţiuni teoretice Produsele fac parte din categoria *stocurilor fabricate*, obţinute în urma unui proces de producţie. După modul de obţinere şi rolul lor în procesul tehnologic, produsele se *clasifică* în *semifabricate, produse finite, produse reziduale şi produse agricole. Semifabricatele* sunt acele bunuri care au fost terminate într-o secţie şi urmează să fie prelucrate în continuare în alte secţii de aceleaşi întreprinderi sau pot fi destinate vânzării în afara întreprinderii. *Produsele finite* sunt stocuri care au parcurs toate fazele procesului tehnologic şi sunt depozitate pentru a fi vândute. *Produsele reziduale* sunt formate din rebuturi, deşeuri şi materiale recuperabile. *Produsele agricole* sunt produse obţinute din active biologice specifice domeniului agricol.

Conturi specifice

341 Semifabricate (A)
345 Produse finite (A)
346 Produse reziduale (A)
348 Diferenţe de preţ la produse (A/P)
7015 Venituri din vânzarea produselor finite (P
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor (P)
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale (P)
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse (A/P)

Conturile 341 Semifabricate (A), 345 Produse finite (A), 346 Produse reziduale (A), 347 Produse agricole (A), înregistrează evidenţa operaţiilor privind stocurile de semifabricate, produse finite şi produse reziduale. În *debit* se înregistrează obţinerea stocurilor din producţia proprie. Se *creditează* cu ieşirile de stocuri, scoaterea din evidenţă cu ocazia vânzării. Evidenţa *analitică* se ţine pe categorii de stocuri în etalon cantitativ-valoric.

Contul 348 Diferenţe de preţ la produse (A) este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor. Înregistrează *diferenţele favorabile sau nefavorabile* stabilite la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune, în cazul folosirii *preţului standard*. Aceste diferenţe *se stabilesc* între preţul standard (preţ prestabilit) şi costul efectiv al produselor. *Preţul standard* este un preţ prestabilit (anticipat, estimativ) cu care se înregistrează produsele în momentul obţinerii lor pe parcursul perioadei. *Costul efectiv* este un cost de producţie calculat la sfârşitul perioadei ca şi sumă a cheltuielilor cu aceste produse. *Diferenţele favorabile* se obţin atunci când costul efectiv este mai mic decât costul standard şi se înregistrează cu minus (în roşu sau în chenar). *Diferenţele nefavorabile* se obţin atunci când costul efectiv este mai mare decât costul standard şi se înregistrează cu plus (în negru). Contul 348 Diferenţele de preţ la produse este cont *bifuncţional*. *Debitul* acestui cont reflectă diferenţele de preţ favorabile sau nefavorabile obţinute la produsele obţinute (intrate) din producţie proprie. *Creditul* acestui cont reflectă diferenţele de preţ favorabile sau nefavorabile repartizate

la sfârşitul perioadei asupra produselor ieşite din gestiune. *Soldul* contului este *debitor* şi reflectă diferenţele de preţ favorabile sau nefavorabile aferente produselor existente în stoc.

Conturile 7015 Venituri din vânzarea produselor finite (P), **702 Venituri din vânzarea semifabricatelor** (P), **703 Venituri din vânzarea produselor reziduale** (P), înregistrează veniturile obţinute de entitate din vânzarea produselor. Se *creditează* cu veniturile obţinute la preţ de vânzare fără TVA. Se *debitează* cu ocazia încorporării veniturilor în rezultate prin contul 121 Profit şi pierdere. Se *soldează* la sfârşitul perioadei.

Contul 711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse (A/P), ţine evidenţa costului de producţie al produselor stocate, a veniturilor potenţiale. Înregistrează în *credit* costul de producţie sau preţul de înregistrare (preţ standard) al *produselor obţinute* precum şi diferenţele de preţ aferente intrărilor. Se *debitează* cu costul de producţie sau preţul de înregistrare (preţ standard) al *produselor ieşite* prin vânzare precum şi diferenţele de preţ aferente ieşirilor. Este cont bifuncţional şi poate avea *sold final creditor* sau *sold final debitor (după caz)*. Contul 711 se închide la sfârşitul lunii (perioadei) prin transferarea soldului (debitor sau creditor) asupra contului 121 Profit sau pierdere.

Contabilizarea operaţiilor privind produsele se poate efectua prin *metoda inventarului permanent sau intermitent*. Evidenţa produselor se poate realiza la *cost efectiv, preţ standard sau alte metode de evaluare.*

Exemplificăm operaţii prin *metoda inventarului permanent.*

APLICAŢIA 3. Operaţii cu produse finite la cost efectiv

Menţiune: *În cazul ipotetic al evidenţei produselor finite la cost efectiv, operăm cu două categorii de preţuri: cost efectiv şi preţ de vânzare. Prin urmare nu mai folosim contul 348 Diferenţe de preţ la produse.*

Operaţia 1. *15.03.N. Agentul economic „Alfa" SRL înregistrează obţinere de produse finite la cost efectiv în valoare totală de 23.000 lei. Documente: Bon de predare, transfer, restituire, Fişa de magazie.*

Analiza contabilă: *345 + A → D 23.000 711 A/P → C 23.000*

Formula contabilă

345 Produse finite	=	*711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	*23.000*

Operaţia 2. *20.03.N. Produsele finite sunt vândute pe factură către clienţi cu suma totală de 30.000 lei, plus TVA colectată 20 %. Documente: Factură fiscală, Dispoziţie de livrare, Fişă de magazie.*

Factură:
- *preţ de vânzare 30.000 (cont 7015)*
- *TVA colectată 20 % 6.000 (cont 4427)*

TOTAL factură 36.000 (cont 4111)

Analiza contabilă: *4111 + A → D 36.000 7015 + P → C 30.000 4427 + P → C 6.000*

Formula contabilă

4111 Clienţi	=	%	*36.000*
		7015 Venituri din vânzarea produselor finite	*30.000*
		4427 TVA colectată	*6.000*

Operaţia 3. *20.03.N. Concomitent cu vânzarea, se înregistrează scoaterea din evidenţă a produselor finite vândute, la cost efectiv. Document: Dispoziţie de livrare.*

Analiza contabilă: *345 - A → C 23.000 711 A/P → D 23.000*

Formula contabilă

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	*345 Produse finite*	*23.000*

Operaţia 4. *31.03.N. Închiderea contului de venituri 7015 asupra contului 121.*

Analiza contabilă: *7015 - P → D 30.000 121 A/P → C 30.000*

Formula contabilă			
7015 Venituri din vânzarea produselor finite	=	121 Profit sau pierdere	30.000

De rezolvat: *Înregistrați operațiile de regularizare a situației TVA și de închidere a contului de venituri. Efectuați apoi înregistrările în conturi și analizați datele obținute.*

APLICAȚIA 4. Varianta I. Operații cu produse finite la preț standard

Mențiune: *În acest caz, varianta I, metoda de evaluare este identificarea specifică. Exemplificările sunt fără solduri inițiale la produse finite iar intrările de produse sunt egale cu ieșirile. În varianta I, a evidenței produselor finite la preț standard, operăm cu trei categorii de prețuri: preț standard, cost efectiv și preț de vânzare. Prin urmare vom folosi contul 348 Diferențe de preț la produse.*

Operația 1. *15.04.N. Agentul economic „Panificația" SRL obține din procesul de producție următoarele produse finite:*

- *Pâine albă 700 g* — *1.200 bucăți x preț standard (PS) 2,00 lei = 2.400 lei*
- *Pâine semialbă 500 g* — *800 bucăți x preț standard (PS) 1,90 lei = 1.520 lei*

TOTAL — *3.920 lei*

Document: Bon de predare, transfer, restituire, Fișa de magazie.

Analiza contabilă: *345 + A → D 3.920 (PS) 711 A/P → C 3.920 (PS)*

Formula contabilă			
345 Produse finite	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	3.920

Operația 2. *16.04.N. Se vinde pe factură clientului „Magazinul Beta" toată cantitatea de pâine la prețul de vânzare 2,50 lei pentru pâine albă și 2,30 lei pâine semialbă. TVA colectată aferentă vânzării este 9 %.*

Documente: Factură fiscală, Dispoziție de livrare, Fișă de magazie.

- *Pâine albă 700 g* — *1.200 buc. x preț vânzare (Pv) 2,50 lei = 3.000 lei*
- *Pâine semialbă 500 g* — *800 buc. x preț vânzare (Pv) 2,30 lei = 1.840 lei*

TOTAL valoare fără TVA — *4.840 (cont 701)*

- *TVA colectată 9 %* — *436 (cont 4427)*

TOTAL factură — *5.276 (cont 4111)*

Analiza contabilă: *4111 + A → D 5.276 7015 + P → C 4.840 4427 + P → C 436*

Analitic D 4111/Magazin Beta SRL 5.276

Formula contabilă			
4111 Clienți	=	%	5.276
		7015 Venituri din vânzarea produselor finite	4.840
		4427 TVA colectată	436

Operația 3. *16.04.N. Concomitent cu vânzarea, se descarcă gestiunea de produse finite pentru produsele finite vândute. Evidența gestiunii se ține la preț standard (PS). Document: Dispoziție de livrare, Fișă de magazie.*

- *Pâine albă 700 g* — *1.200 bucăți x preț standard (PS) 2,00 lei = 2.400 lei*
- *Pâine semialbă 500 g* — *800 bucăți x preț standard (PS) 1,90 lei = 1.520 lei*

TOTAL — *3.920 lei*

Analiza contabilă: *345 - A → C 3.920 (PS) 711 A/P → D 3.920 (PS)*

Formula contabilă			
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	3.920

Operația 4. *30.04.N. La sfârșitul lunii când se cunosc cheltuielile totale, se calculează costul efectiv unitar. La Pâine albă 700 g costul efectiv este de 1,70 lei iar la Pâine semialbă 500 g costul efectiv este de 2,20 lei. Se înregistrează diferențele de preț între costul efectiv (C ef) și prețul standard (PS), aferente*

produselor ***intrate*** *în magazie în cursul lunii. Formula de calcul: ± Diferenţe de preţ = Cost efectiv - Preţ standard. Document: Situaţie de calcul (fig.4.4).*

SITUAŢIE CALCUL COSTURI

Denumire produs	Cant.	Cost efectiv	Valoare la cost efectiv	Preţ standard	Valoare la preţ stand.	Diferenţe C ef - PS
Pâine albă 700 g	1.200	1,70	2.040	2,00	2.400	– 360
Pâine semi albă 500 g	800	2,20	1.760	1,90	1.520	+ 240
TOTAL	x	x	3.800	x	3.920	– 120

Fig. 4.4. Situaţie calcul costuri

Din analiza Situaţiei de calcul rezultă o diferenţă favorabilă de – 120 lei.
Analiza contabilă: *348 A/P → D – 120 711 A/P → C – 120*
Formula contabilă

348 Diferenţe de preţ la produse	=	*711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	*– 120*

Operaţia 5. 30.04.N. *La sfârşitul lunii se repartizează diferenţele de preţ aferente produselor finite* ***ieşite*** *din magazie. În cazul nostru ieşirile din magazie sunt egale cu intrările în magazie. Prin urmare, vom repartiza toate diferenţele în valoare totală de – 120 lei. Document: Situaţie calcul.*
Analiza contabilă: *348 A/P → C - 120 711 A/P → D - 120*
Formula contabilă

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	*348 Diferenţe de preţ la produse*	*– 120*

De rezolvat: *Înregistraţi operaţiile de regularizare a situaţiei TVA şi de închidere a contului de venituri. Efectuaţi apoi înregistrările în conturile sintetice şi analitice. Analizaţi datele obţinute.*
Menţiune: Pentru conturile *341 Semifabricate* şi *346 Produse reziduale*, contabilizarea operaţiilor se face după *acelaşi regului* ca şi pentru contul 345 Produse finite.

APLICAŢIA 5. Varianta a II-a Operaţii cu produse finite la preţ standard

Menţiune: *În varianta a II-a, exemplificăm operaţii privind produsele finite unde avem în conturi solduri iniţiale, intrări, ieşiri, solduri finale.*
Agentul economic producător „Gama" SRL prezintă următoarele solduri iniţiale: SiD 345 12.500, SiD 348 1.200 (selectiv). În cursul lunii mai, exerciţiul N, înregistrează diverse operaţii cu produse finite, prezentate în următorul Registru centralizator:

Op.1	*15.05.N*	*Obţinere produse finite*	*345 = 711*	*23.400*
Op.2	*16.05.N.*	*Vânzare produse finite* *TVA 20 %*	*4111 = %* *7015* *4427*	*42.720* *35.600* *7.120*
Op.3	*16.05.N.*	*Descărcarea gestiunii*	*711 = 345*	*21.000*
Op.4	*31.05.N.*	*Diferenţe aferente intrări*	*348 = 711*	*– 6.300*

Aceste operaţii sunt echivalente cu operaţiile de la 1 la 4 de la Aplicaţia anterioară nr.4. Evaluarea se face la preţ standard. La sfârşitul lunii, după efectuarea înregistrărilor, situaţia în conturi este următoarea:

D(+) **345 Produse finite** (-)C

SiD (stocuri iniţiale)	12.500		
711/ RD (intrări stocuri)	23.400	711/ RC (ieşiri stocuri)	21.000

D(+)	348 Diferenţe de preţ la produse	(-)C
SiD (diferenţe stocuri iniţiale)	+ 1.200	
711/ RD (diferenţe intrări)	– 6.300	RC = Diferenţe aferente ieşirilor = ? .... X ....

D(±)	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	(±)C
345/ RD (venituri ieşiri)	21.000	345/ venituri intrări 23.400
348/ diferenţe ieşiri = ?	... X ...	348/ diferenţe intrări – 6.300

Operaţia 5. 31.05.N. La sfârşitul lunii se repartizează diferenţele de preţ aferente produselor finite ***ieşite*** *din magazie. În cazul acesta vom repartiza diferenţele aferente ieşirilor de produse finite cu ajutorul coeficientului K.*

$$K = \frac{(Si + RD)\ 348}{(Si + RD)\ 345} = \frac{+ 1.200 - 6.300}{12.500 + 23.400} = \frac{- 5.100}{+ 35.900} = - 0,14$$

X = Diferenţe aferenţe ieşirilor = K x R 345 = – 0,14 x 21.000 = – 2.940

Document: Situaţie calcul.

Analiza contabilă: *348 A/P → C – 2.940 711 A/P → D – 2.940*

Formula contabilă			
711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	*348 Diferenţe de preţ la produse*	*– 2.940*

De rezolvat: *a. Efectuaţi înregistrările aferente operaţiei nr. 5.În conturile prezentate anterior (în spaţiile unde lipsesc informaţiile complete). Efectuaţi apoi operaţiile de închidere a conturilor de venituri cu înregistrările aferente. Interpretaţi datele obţinute prin prisma soldurilor iniţiale, a rulajelor şi a soldurilor finale. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţiile nr. 3,4 şi 5 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Produse finite". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

√ Altfel: Pentru contabilizarea operaţiilor privitoare la produse finite folosim 2 categorii de operaţii: înregistrarea obţinerii produselor finite în magazia de produse finite la preţ de înregistrare în contabilitate şi înregistrarea vânzării produselor finite la preţ de vânzare pe piaţă. Prin urmare, folosim 2 categorii de venituri: venituri potenţiale (cont 711) şi venituri efective (cont 7015).

4.4. CONTABILITATEA ACTIVELOR BIOLOGICE DE NATURA STOCURILOR ŞI A PRODUSELOR AGRICOLE

Activele biologice şi produsele agricole se folosesc la firmele din domeniul agriculturii. *Un activ biologic* este un animal viu sau o plantă vie. Activele biologice se *clasifică* în 2 categorii: *active biologice productive* care intră în categoria imobilizărilor corporale şi *activele biologice de natura stocurilor* care

intră în categoria activelor circulante materiale. Activele biologice productive (animale de muncă, animale productive, plantaţii) au fost studiate la Cap.2 Contabilitatea umobilizărilor.

a. Activele biologice de natura stocurilor se referă la:

- *animale tinere de orice fel* (viţei, miei, purcei, mânji, etc.) care sunt crescute pentru a fi trecute ulterior la animale de reproducţie sau de muncă (la imobilizări)
- *animale la îngrăşat*, destinate sacrificării sau vânzării
- *animale şi păsări pentru producţie* de lână, lapte, blană, ouă, etc.
- *colonii de albine* pentru obţinerea de produse apicole
- *culturi agricole vegetale* pentru obţinerea de cereale

b. Produsele agricole sunt stocuri rezultate de la activele biologice productive sau activele biologice de natura stocurilor. *Exemple: lapte, carne, lână, ouă, fructe, cereale, miere de albine, etc.*

Evidenţa activelor biologice de natura stocurilor se ţine cu ajutorul contului **361 Active biologice de natura stocurilor** (A) care funcţionează după regulile conturilor de stocuri. În *debit* se înregistrează intrări de active biologice iar în *credit* ieşirile sau vânzările de active biologice. *Soldul final debitor* arată existenţele la sfârşitul perioadei. *Veniturile* obţinute din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor se înregistrează în contul **7018 Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor** (P) care funcţionează după regulile generale ale conturilor de venituri. În *credit* se înregistrează veniturile obţinute la preţ de vânzare fără TVA iar în *debit* se înregistrează încorporarea veniturilor în rezultate în corespondenţă cu 121 Profit sau pierdere. Ca şi orice cont de venituri, *se soldează* la sfârşitul perioadei. Pentru înregistrarea veniturilor din producţie proprie obţinute cu activele biologice productive de natura stocurilor se foloseşte contul **711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse**, care funcţionează similar ca şi pentru operaţiile de produse.

Evidenţa produselor agricole se ţine cu ajutorul contului **347 Produse agricole** (A) care funcţionează după regulile conturilor de stocuri. În *debit* se înregistrează intrări de produse agricole iar în *credit* ieşirile sau vânzările de produse agricole. *Soldul final debitor* arată existenţele la sfârşitul perioadei. *Veniturile* obţinute din vânzarea produselor agricole se înregistrează în contul **7017 Venituri din vânzarea produselor agricole** (P) care funcţionează după regulile generale ale conturilor de venituri. În *credit* se înregistrează veniturile obţinute la preţ de vânzare fără TVA iar în *debit* se înregistrează încorporarea veniturilor în rezultate în corespondenţă cu 121 Profit sau pierdere. Fiind cont de venituri, nu prezintă sold la sfârşitul perioadei, *se soldează*. Pentru înregistrarea veniturilor din producţie proprie obţinute cu produsele agricole se foloseşte contul **711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse**, care funcţionează similar ca şi pentru operaţiile de produse.

APLICAŢIA 6. Operaţii cu active biologice de natura stocurilor

Operaţia 1. *30.11.N. Ferma agricolă SC „Agro" SRL obţine din producţie proprie 700 de purcei care sunt au fost crescuţi în vederea vânzării. În perioada martie-octombrie ex. N efectuează diverse cheltuieli cu creşterea lor pe care le înregistrează în conturile specifice în valoare totală de 3.000 lei cost efectiv. Aceste cheltuieli se înregistrează după regulile generale privind cheltuielile materiale, salariale, precum şi alte cheltuieli. La sfârşitul lunii noiembrie ex. N se recunoaşte obţinerea activelor biologice de natura stocurilor.*

Analiza contabilă: *361 + A → D 3.000* *711 A/P → C 3.000*

Formula contabilă:

361 Active biologice de natura stocurilor	=	*711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	*3.000*
---	---	---	---

Operaţia 2. *02.12.N. Se vând toţi purceii unei firme de sacrificare a animalelor SC „Rarăul" SRL la preţul de vânzare al pieţei, în valoare totală 5.000 lei la care se adaugă TVA colectată 9 %.*

Analiza contabilă: $4111 + A \rightarrow D$ 5.450 $7018 + P \rightarrow C$ 5.000
$4427 + P \rightarrow C$ 450 *Analitic D 4111/Rarăul SRL* 5.450

Formula contabilă

4111 Clienţi	=	%	5.450
		7018 Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor	5.000
		4427 TVA colectată	450

Operaţia 3. *02.12.N. Descărcarea gestiunii privind activele biologice de natura stocurilor vândute (purcei), la cost efectiv 3.000 lei.*

Analiza contabilă: $361 - A \rightarrow C$ 3.000 $711\ A/P \rightarrow D$ 3.000

Formula contabilă

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	***361*** *Active biologice de natura stocurilor*	3.000

De rezolvat: *Înregistraţi operaţiile de închidere a conturilor de venituri. Efectuaţi apoi înregistrările în conturile sintetice. Analizaţi datele obţinute.*

APLICAŢIA 7. Operaţii cu produse agricole

Operaţia 1. *01.07.N. Ferma agricolă SC „Agro" SRL achiziţionează de la furnizorul „Salcia" SRL mai multe familii de albine pe preţ de achiziţie 4.000 lei plus TVA deductibilă 9 %.*

Analiza contabilă: $301 + A \rightarrow D$ 4.000 $4426 + A \rightarrow D$ 360
$401 + P \rightarrow C$ 4.360 *Analitic: C 401/Salcia SRL* 4.360

Formula contabilă

%	=	***401*** *Furnizori*	4.360
361 Active biologice de natura stocurilor			4.000
4426 TVA deductibilă			360

Operaţia 2. *31.07.N. În cursul lunii se obţine produsul miere de albine la cost efectiv de 2.300 lei.*

Analiza contabilă: $347 + A \rightarrow D$ 2.300 $711\ A/P \rightarrow C$ 2.300

Formula contabilă:

347 Produse agricole	=	***711*** *Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	2.300

Operaţia 3. *01.08.N. Se vinde mierea de albine firmei de distribuţie SC „Salcâmul" SRL la preţul de vânzare 3.800 lei, plus TVA colectată 9 %.*

Analiza contabilă: $7017 + P \rightarrow C$ 3.800 $4427 + P \rightarrow C$ 342
$4111 + A \rightarrow D$ 4.142 *Analitic D 4111/Salcâmul SRL* 4.142

Formula contabilă

4111 Clienţi	=	%	4.142
		7017 Venituri din vânzarea produselor agricole	3.800
		4427 TVA colectată	342

Operaţia 4. *01.08.N. Se scade din gestiune produsul miere de albine la cost efectiv*

Analiza contabilă: $347 - A \rightarrow C$ 2.300 $711\ A/P \rightarrow D$ 2.300

Formula contabilă

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	***347*** *Produse agricole*	2.300

De rezolvat: *a. Înregistraţi operaţiile de închidere a conturilor de venituri. Efectuaţi apoi înregistrările în conturile sintetice. Analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţiile nr.6 şi 7 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Active biologice de natura stocurilor şi a*

produselor agricole". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.

4.5. CONTABILITATEA MĂRFURILOR

Noţiuni teoretice *Mărfurile* sunt bunuri cumpărate în scopul vânzării sau bunuri obţinute din producţia proprie destinate vânzării. În funcţie de sfera de organizare comercială, mărfurile pot fi: *mărfuri în comerţul cu ridicata (en gros), mărfuri în comerţul cu amănuntul (en detail), mărfuri în comerţul de alimentaţie publică, mărfuri în alte sectoare economice.*

Evenimentele şi tranzacţiile economice dintr-o entitate comercială se realizează în funcţie de *procesele economice* specifice: aprovizionare, depozitare, vânzare. Contabilitatea mărfurilor prezintă *particularităţi* în funcţie de metodele de organizare a contabilităţii sintetice şi analitice precum şi metodele de evaluare a stocurilor. *Contabilitatea sintetică* se poate realiza prin metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent. *Contabilitatea analitică* se poate organiza în funcţie de etalonul de evidenţă, global-valoric sau cantitativ-valoric. *Evaluarea mărfurilor* se poate realiza prin metoda preţului cu ridicata, metoda preţului cu amănuntul, metoda costului de achiziţie, metoda preţului standard, metoda costului mediu ponderat, metoda FIFO, LIFO, precum şi alte metode.

În procesul de contabilizare a mărfurilor o importanţă deosebită o are formarea preţurilor. *Modalităţile de calcul a preţurilor* sunt prezentate în *fig.4.5, 4.6, 4.7 şi 4.8.*

a. Comerţul cu ridicata:

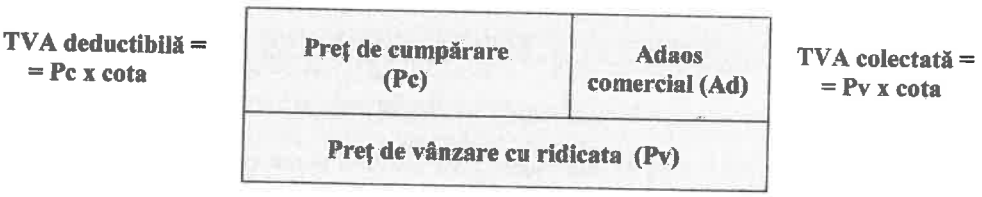


Fig.4. 5. Formarea preţurilor în comerţul cu ridicata – schemă grafică

Preţul de vânzare cu ridicata (Pv) = Preţ de cumpărare (Pc) + Adaos comercial (Ad) sau **Pv = Pc + Ad**
TVA deductibilă se referă la TVA aferentă aprovizionărilor şi se plăteşte furnizorului odată cu achiziţia mărfurilor. Valoarea TVA deductibilă se calculează prin aplicarea cotei de TVA la valoarea aprovizionărilor. *TVA colectată* se referă la TVA aferentă vânzărilor şi se încasează de la client odată cu vânzarea mărfurilor. Valoarea TVA colectată se calculează prin aplicarea cotei de TVA la valoarea vânzărilor. TVA deductibilă se deduce (se scade) din TVA colectată iar diferenţa o formează *TVA de plată* la bugetul de stat. *Cota de TVA* deductibilă sau colectată poate fi cota standard de 20 % sau cotă redusă de 9 %, în funcţie de reglementările legislative care stabilesc cota de TVA la diverse categorii de mărfuri.

***Exemplu: Enunţ**: Agentul economic angrosist se aprovizionează cu mărfuri de la furnizori în valoare totală de 80.000 lei plus TVA deductibilă 20 %. Adaosul comercial aplicat este de 10 %. Mărfurile sunt revândute unui magazin, la preţ de vânzare plus TVA colectată 20 %. **Se cere**: Stabiliţi structura preţului cu ridicata. **Rezolvare**: TVA deductibilă = Pc x cota = 80.000 x 20 % = 16.000 lei. Ad = Pc x cota = 80.000 x 10 % = 8.000 lei. Pv = Pc + Ad = 80.000 + 8.000 = 88.000 lei. TVA colectată = Pv x cota = 88.000 x 20 % = 17.600 lei.*

Structura preţului cu ridicata:

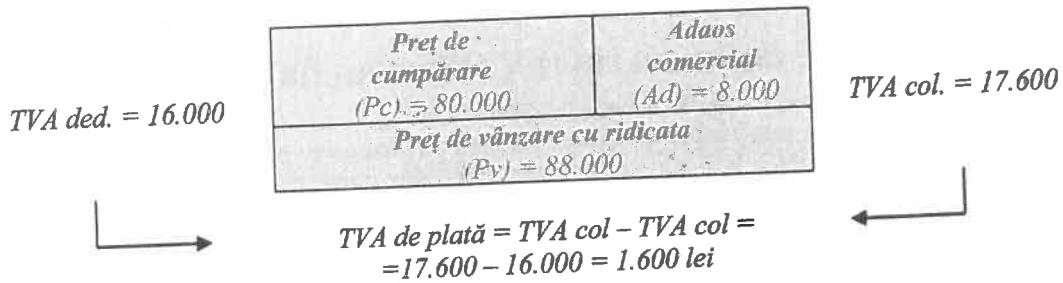


Fig.4. 6. Formarea preţurilor în comerţul cu ridicata – exemplu calcul

***Menţiune**: Observăm că valoarea TVA de plată = cota x VA = cota x Adaos com = 20 % x 8.000 = 1.600*

b. Comerţul cu amănuntul:

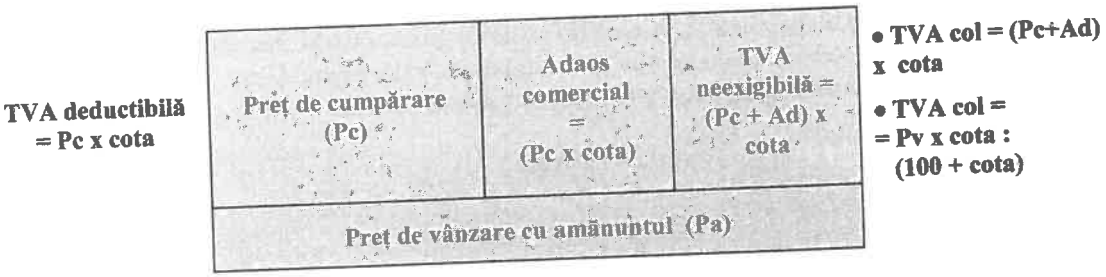


Fig.4. 7. Formarea preţurilor în comerţul cu amănuntul - schemă grafică

Preţul de vânzare cu amănuntul (Pa) = Preţ de cumpărare (Pc) + Adaos comercial (Ad) + TVA neexigibilă (TVA neex) sau Pa = Pc + Ad + TVA neex

***Menţiune**: La formarea preţului cu amănuntul, TVA neexigibilă se calculează la mărfurile în stoc. La vânzare, TVA neexigibilă se transformă în TVA colectată. TVA neexigibilă se calculează la mărfuri atâta timp cât sunt expuse vânzării în magazin iar la vânzarea efectivă aceeaşi TVA se transformă în TVA colectată care apare pe Bonul fiscal.*

*Exemplu: **Enunţ**: Agentul economic detalist se aprovizionează cu mărfuri de la angrosist în valoare totală de 88.000 lei plus TVA deductibilă 20 %. Adaosul comercial aplicat este de 30 %. Vânzarea se poate face în două variante: a) Mărfurile sunt vândute pe factură unui agent economic la preţ de vânzare cu amănuntul plus TVA colectată 20 %. b) Mărfurile sunt vândute în numerar la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA colectată.*
***Se cere**: Stabiliţi structura preţului cu amănuntul.*
***Rezolvare**: TVA deductibilă = Pc x cota = 88.000 x 20 % = 17.600 lei. Ad = Pc x cota = 88.000 x 30 % = 26.400 lei. TVA neex = (Pc+Ad) x cota = (88.000 + 26.400) x 20 % = 114.400 x 20 % = 22.880 lei. Pa = Pc + Ad+TVA neex= 88.000 + 26.400 + 22.880 = 137.280 lei. a) TVA colectată = (Pc+ +Ad) x cota = (88.000 + 26.400) x 20 % = 114.400 x 20 % = 22.880 lei sau b) TVA colectată = Pa x cota / (100 + cota)= 137.280 x 20 / 120 = 22.880 lei.*

Structura preţului cu amănuntul:

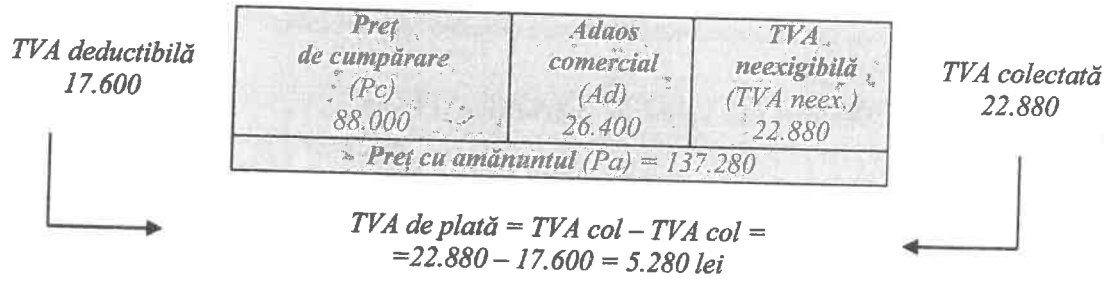


Fig.4. 8. Formarea preţurilor în comerţul cu amănuntul – exemplu calcul

Menţiuni: *a) Cota de TVA stabilită prin metoda sutei mărite, TVA col = 20 /100 + 20 = 20/120 mai poate fi exprimată prin procentul de 16,667 %. TVA colectată = 137.280 x 16,667 % = 22.880 b) Observăm că valoarea TVA de plată = cota x VA = cota x Adaos com. = 20 % x 26.400 = 5.280*

Documente specifice Pentru contabilizarea mărfurilor se folosesc următoarele documente: *Factură fiscală, Notă de recepţie, Fişă de magazie, Chitanţă, Bon fiscal, Monetar, Raport de gestiune, Listă de inventariere, Registrul-inventar.*

Conturi specifice

371 Mărfuri (A)
378 Diferenţe de preţ la mărfuri (P)
4428 TVA neexigibilă (P)
607 Cheltuieli privind mărfurile (A)
707 Venituri din vânzarea mărfurilor (P)
401 Furnizori (P)

371 Mărfuri (A) *înregistrează* operaţiile de intrări şi ieşiri de mărfuri. *Se debitează* cu achiziţiile de mărfuri, la preţul de înregistrare. *Se creditează* cu ocazia descărcării gestiunii de mărfuri la vânzarea lor. *Soldul final debitor* arată mărfurile existente în stoc la sfârşitul perioadei. Contul sintetic de gradul I 371 Mărfuri se dezvoltă în *analitice* de gradul I, Mărfuri în depozite sau Mărfuri în magazine cu amănuntul. În cadrul lor, în funcţie de etalonul de evidenţă folosit, informaţia se mai poate detalia în analitice pe gestiuni şi pe structuri sortimentale. În cazul evidenţei global-valorice, de regulă, nu este necesară dezvoltarea pe analitice sortimentale.

378 Diferenţe de preţ la mărfuri (P) este un cont rectificativ de valoare care înregistrează evidenţa adaosului comercial (marja comercială). *Se creditează* cu adaosul comercial aferent intrărilor de mărfuri şi *se debitează* cu adaosul comercial aferent vânzărilor de mărfuri. *Soldul final creditor* arată adaosul aferent stocului de mărfuri.

Contul 4428 TVA neexigibilă (P) înregistrează evidenţa valorii TVA neexigibilă ca şi componentă a preţului cu amănuntul. Deşi acest cont de regulă este bifuncţional, în acest caz funcţionează ca şi cont de *pasiv*. *Se creditează* cu TVA neexigibilă aferentă intrărilor de mărfuri. *Se debitează* cu TVA neexigibilă aferentă vânzărilor de mărfuri. *Soldul final creditor* arată TVA neexigibilă aferentă mărfurilor în stoc.

Contul 607 Cheltuieli privind mărfurile (A) evidenţiază costul mărfurilor vândute. *Se debitează* cu înregistrarea cheltuielilor cu ocazia descărcării gestiunii de mărfuri şi *se creditează* cu decontarea cheltuielilor asupra rezultatului prin contul 121 Profit sau pierdere. La sfârşitul perioadei *se soldează*.

Contul 707 Venituri din vânzarea mărfurilor (P) înregistrează veniturile realizate din activitatea de vânzare a mărfurilor. *Se creditează* cu veniturile obţinute din vânzarea mărfurilor la preţ de vânzare fără TVA colectată şi *se debitează* cu încorporarea veniturilor în contul de rezultate prin contul 121 Profit sau pierdere. La sfârşitul perioadei *se soldează*.

APLICAŢIA 8. Operaţii privind mărfurile în comerţul cu ridicata, evaluate la preţ de vânzare cu ridicata. Metoda inventarului permanent.

Agentul economic „Calitatea" SRL are ca şi obiect de activitate comercializarea mărfurilor cu ridicata (en gros). Entitatea se aprovizionează de la furnizorul SC Alfa SRL cu diverse mărfuri la preţ de cumpărare 80.000 lei, plus TVA deductibilă 20 %. La recepţie se stabileşte un adaos comercial de 10 %. Ulterior se vând pe factură magazinului SC Beta SRL toate mărfurile, la preţ de vânzare cu ridicata la care adaugă TVA colectată 20 %. Concomitent se înregistrează descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute. La sfârşitul perioadei se înregistrează regularizarea situaţiei TVA.

Menţiune: *Structura şi calculul formării preţului în comerţul cu ridicata este prezentată în exemplul anterior la fig.4.5 şi 4.6.*

Operaţia 1. *05.03.N. Înregistrare aprovizionare diverse mărfuri de la furnizori. Documente: Factura fiscală, Notă de recepţie, Fişă de magazie.*

Factură fiscală:
- *preţ de cumpărare* 80.000 *(cont 371)*
- *TVA deductibilă 20 %* 16.000 *(cont 4426)*

TOTAL factură 96.000 *(cont 401)*

Analiza contabilă:

$371 + A \rightarrow D$	80.000	*(PC)*
$4426 + A \rightarrow D$	16.000	*(PC x 20 %)*
$401 + P \rightarrow C$	96.000	*(PC + TVA deductibilă)*

Analitic: C 401/Alfa SRL 96.000

Formula contabilă			
%	=	***401*** *Furnizori*	*96.000*
371 *Mărfuri*			*80.000*
4426 *TVA deductibilă*			*16.000*

Operaţia 2. *05.03.N. Înregistrare recepţie mărfuri prin evidenţierea adaosului comercial aferent intrărilor. Document: Notă de recepţie, Situaţie calcul, Fişă de magazie.*

Analiza contabilă:

$371 + A \rightarrow D$	8.000	*(Ad = Pc x 10 %)*
$378 + P \rightarrow C$	8.000	*(Ad = Pc x 10 %)*

Formula contabilă			
371 *Mărfuri*	=	***378*** *Diferenţe de preţ la mărfuri*	*8.000*

Operaţia 3. *10.03.N. Înregistrarea vânzării de mărfuri către client. Documente: Factură fiscală, Fişă de magazie.*

Factură fiscală:
- *preţ de vânzare* 88.000 *(cont 707)*
- *TVA colectată 20 %* 17.600 *(cont 4427)*

TOTAL factură 105.600 *(cont 4111)*

Analiza contabilă:

$4111 + A \rightarrow D$	105.600	*(Val. fact. = Pv ridic. + TVA col.)*
$707 + P \rightarrow C$	88.000	*(Pv cu ridicata)*
$4427 + P \rightarrow C$	17.600	*(TVA colectată)*

Analitic: D 4111/Beta SRL 105.600

Formula contabilă

4111 Clienţi	=	%	*105.600*
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	*88.000*
		4427 TVA colectată	*17.600*

Operaţia 4. *10.03.N. Descărcarea gestiunii mărfurilor vândute. Document: Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă: *371 - A → C 88.000 (Pv cu ridicata)*
378 - P → D 8.000 (Ad. aferent vânzării)*
607 + A → D 80.000 (Pv cu ridicata – Ad.)

Formula contabilă

%	=	*371 Mărfuri*	*88.000*
607 Cheltuieli privind mărfurile			*80.000*
378 Diferenţe de preţ la mărfuri			*8.000*

** În cazul în care am avea sold iniţial la mărfuri sau nu se vinde întreaga cantitate de mărfuri şi avem mărfuri în stoc, pentru determinarea adaosului aferent vânzării vom folosi metoda repartizării proporţionale cu ajutorul cotei medii de adaos (K). Formulele de calcul specifice sunt:*

$$K = \frac{(SiC + RC)\ 378}{(SiD + RD)\ 371} \times 100$$

Adaos aferent vânzării (D 378) = K x RC 707

Operaţia 5. *31.03.N. Regularizarea situaţiei TVA la sfârşitul perioadei. Documente: Decont TVA, Declaraţii fiscale.*

Analiza contabilă: *Decont TVA:*

TVA colectată	= *17.600*	*cont 4427 - P → D*	
TVA deductibilă	= *16.000*	*cont 4426 - A → C*	
TVA de plată	= *1.600**	*cont 4423 + P → C*	

Formula contabilă

4427 TVA colectată	=	%	*17.600*
		4426 TVA deductibilă	*16.000*
		4423 TVA de plată	*1.600*

**** Remarcă:*** *Observăm că TVA de plată = Valoarea adăugată (VA) x cota =Adaos comercial aferent vânzării x cota = 8.000 x 20 % = 1.600 lei.*

Operaţia 6. *31.03.N. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri. Document: Situaţie de calcul.*

Analiza contabilă: *607 - A → C 80.000 707 - P → D 88.000*
121 A/P → D 80.000 121 A/P → C 88.000

Formule contabile

121 Profit sau pierdere	=	*607 Cheltuieli privind mărfurile*	*80.000*
707 Venituri din vânzarea mărfurilor	=	*121 Profit sau pierdere*	*88.000*

Remarcă: *Observăm că SfC 121 Profit sau pierdere (88.000 – 80.000 = 8.000) este egal Adaosul comercial (8.000). SfC 121 reprezintă profitul potenţial (marja comercială) din care se vor acoperi apoi cheltuielile pentru desfăşurarea activităţii unităţii comerciale iar diferenţa va fi profit efectiv sau cazul de rezultat negativ sub formă de pierdere.*

De rezolvat: *a. Efectuaţi înregistrările în conturi, stabiliţi relaţiile de corespondenţă între sumele din conturi, interpretaţi soldurile finale. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr.8 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Mărfuri cu ridicata". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

APLICAŢIA 9. Operaţii privind mărfurile în comerţul cu amănuntul, evaluate la preţ cu amănuntul. Metoda inventarului permanent.

Agentul economic SC „ABC" SRL are ca şi obiect de activitate comercializarea mărfurilor în comerţul cu amănuntul. La începutul lunii martie, exerciţiul N se prezintă următoarea situaţie în conturi:

SiD	371	40.000	SiC	1012	5.000	SiC	4428	6.700
SiD	5121	80.000	SiC	378	10.000	SiC	5191	98.300

*În cursul lunii **martie**, magazinul se aprovizionează de la furnizorul „Diana" SRL cu mărfuri la preţ de achiziţie (preţ de cumpărare) 50.000 lei, plus TVA deductibilă 20 %. La recepţie se stabileşte un adaos comercial de 25 %. TVA neexigibilă 20 %. Ulterior se operează vânzarea de mărfuri în numerar în sumă totală de 70.000 lei inclusiv TVA colectată 20 %. Concomitent se înregistrează descărcarea gestiunii de mărfuri aferentă mărfurilor vândute. La sfârşitul perioadei se înregistrează regularizarea TVA şi închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri. Evidenţa mărfurilor în contul 371 Mărfuri se ţine la preţ de vânzare cu amănuntul, global-valoric. Menţiune: Pentru efectuarea calculelor de formare a preţului vom studia Schema grafică a formării preţurilor în comerţul cu amănuntul de la fig.4.7.*

***Operaţia 1.** 15.03.N. Înregistrare aprovizionare mărfuri de la furnizori. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie.*

Calcul: a. Preţ de cumpărare (Pc) = 50.000 (D 371)
b. TVA deductibilă = Pc x cota = 50.000 x 20 % = 10.000 (D 4426)
c. TOTAL FACTURĂ = 60.000 (C 401)

Analiza contabilă:

371 + A → D	50.000	(Pc)
4426 + A → D	10.000	(Pc x 20 %)
401 + P → C	60.000	(Pc+ TVA deductibilă)

Analitic: C 401/Diana SRL 60.000

Formula contabilă			
			60.000
%	=	***401** Furnizori*	50.000
***371** Mărfuri*			10.000
***4426** TVA deductibilă*			

***Operaţia 2.** 15.03.N. Înregistrare recepţie mărfuri prin stabilirea adaosului comercial 25 % şi a TVA neexigibilă 20 %, aferentă **intrărilor**. Adaosul comercial şi TVA neexigibilă intră în structura preţului cu amănuntul al mărfurilor, evidenţiat în debitul contului 371 (vezi fig.4.7). Document: Notă de recepţie, Raport de gestiune.*

Calcul:
a. Adaos comercial aferent intrărilor = Pc x cota = 50.000 x 25 % = 12.500 ..... (C 378)
b. TVA neexigibilă aferentă intrărilor de mărfuri = (Pc + Ad) x cota = (50.000 + 12.500) x 20 % = 62.500 x 20 % = 12.500 ..... (C 4428)
c. Adaos comercial + TVA neexigibilă, aferente intrărilor, care intră în preţul de vânzare cu amănuntul = 12.500 + 12.500 = 25.000 ..... (D 371)

Analiza contabilă:

378 + P → C	12.500	(Pc x cota)
4428 + P → C	12.500	(Pc + Ad) x 20 %
371 + A → D	25.000	(Ad + TVA neex)

Formula contabilă			
			25.000
***371** Mărfuri*	=	%	12.500
		***378** Diferenţe de preţ la mărfuri*	12.500
		***4428** TVA neexigibilă*	

***Operaţia 3.** 20.03.N. Înregistrarea vânzării de mărfuri în numerar. Documente: Bon fiscal, Monetar, Registrul de casă, Raport de gestiune.*

Calcul:

a. Încasări din vânzarea mărfurilor la preț cu amănuntul, inclusiv TVA (Pa) = 70.000.....(D 5311)

b.TVA colectată aferentă vânzărilor de mărfuri = Pa x (cota/100 + cota) = 70.000 x 20/120 = 11.667 ..... (C 4427)

c. Venituri din vânzarea mărfurilor = Pa – TVA colectată = 70.000 – 11.667 = 58.333..... (C 707)

Analiza contabilă:	*5311 + A → D*	*70.000*	*(Pa inclusiv TVA)*
	4427 + P → C	*11.667*	*(Pa x 20/120)*
	707 + P → C	*58.333*	*(Pa - TVA col)*

Formula contabilă

5311 Casa în lei	=	*%*	*70.000*
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	*58.333*
		4427 TVA colectată	*11.667*

Operația 4. 20.03.N Înregistrarea descărcării gestiunii de mărfuri pentru mărfurile ieșite prin vânzare.

Documente: Situație de calcul, Raport de gestiune.

Calcul:

a. Valoarea ieșirilor de mărfuri la preț de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA (Pa) = 70.000 .....(C 371)

b.TVA neexigibilă aferentă mărfurilor ieșite prin vânzare = Pa x (cota/100 + cota) = 70.000 x 20 / 120 = 11.667 ..... (D 4428)

c. Pentru determinarea adaosului aferent vânzării se folosește metoda repartizării proporționale cu ajutorul cotei medii de adaos (K). Formule de calcul specifice:

$$K = \frac{(SiC + RC)\ 378}{(SiD + RD)\ 371 - (SiC + RC\ 4428)} = \frac{10.000 + 12.500}{(40.000 + 75.000) - (6.700 + 12.500)}$$

$$= \frac{22.500}{115.000 - 19.200} = \frac{22.500}{95.800} = 0,2349$$

Cota medie de adaos (K) se poate exprima și în procente 0,2349 x 100 = 23,49 %

Adaos aferent vânzărilor de mărfuri = K x RC 707 = 23,49 % x 58.333 = 13.702 lei ..... (D 378)

d. Costul mărfurilor vândute = Pa – TVA neexigibilă aferentă vânzării – Adaos comercial aferent vânzării = 70.000 – 11.667 – 13.702 = 44.631..... (D 607)

Analiza contabilă:	*(a) 371 - A → C*	*70.000*	*(Pa inclusiv TVA)*
	(b) 4428 - P → D	*11.667*	*(Pa x 20 / 120)*
	*(c) 378 - P → D**	*13.702*	*(Ad. aferent vânzării)*
	(d) 607 + A → D	*44.631*	*(Pa - TVA neex - Ad. vînzare)*

Formula contabilă:

%	=	*371 Mărfuri*	*70.000*
607 Cheltuieli privind mărfurile			*44.631*
378 Diferențe de preț la mărfuri			*13.702*
4428 TVA neexigibilă			*11.667*

Mențiuni: ***1)*** *Cota medie de adaos (K) arată, în procente, adaosul realizat la 100 lei vânzări. În sumă absolută la 100 lei vânzări se obține 23,49 lei adaos. În cazul acestei probleme aplicative, valoarea adaosului de 13.702 lei în sumă absolută, reprezintă marja comercială, din care se vor acoperi cheltuielile necesare desfășurării activității comerciale iar diferența este profit sau pierdere.* ***2)*** *Calculul în conturile care alcătuiesc formula contabilă a descărcării gestiunii se face în următoarea ordine:* ***a)*** *C*

371 = valoarea vânzării inclusiv TVA de la operația nr.3 70.000 lei, **b)** D 4428 11.667 lei, **c)** D 378 13.702 lei, **d)** D 607 44.631 lei. **3)** Pentru stabilirea coeficientului K, calcul sumelor din conturi se face cumulat de la începutul anului.

Operația 5. 25.03.N. Depunerea numerarului rezultat din vânzări la bancă. Documente: Ordin de încasare bancar, Registru de casă, Extras de cont.

Reguli de contabilizare: *Contul 581 Viramente interne (A/P) înregistrează operațiile de trecere a banilor dintr-o formă în alta, din bani în numerar aflați în casierie, în bani scripturali aflați în contul de la bancă și invers. De regulă, acest cont trebuie să se soldeze după fiecare tranzacție monetară.*

Analiza contabilă: *5311 – A → C 70.000 5121 + A → D 70.000*
581 A/P → D 70.000 581 A/P → C 70.000

Formule contabile			
581 Viramente interne	=	*5311 Casa în lei*	*70.000*
5121 Conturi la bănci în lei	=	*581 Viramente interne*	*70.000*

Operația 6. 31.03.N. Regularizare TVA la sfârșitul perioadei. Documente: Decont TVA, Situație calcul, Declarații fiscale.

Analiza contabilă:

Decont TVA:

TVA colectată	=	*11.667*	*cont 4427 - P → D*
TVA deductibilă	=	*10.000*	*cont 4426 - A → C*
TVA de plată	=	*1.667*	*cont 4423 + P → C*

Formula contabilă:			
4427 TVA colectată	=	*%*	*11.667*
		4426 TVA deductibilă	*10.000*
		4423 TVA de plată	*1.667*

Indicații: *Regulă generală pentru orice situație: Când stabilim formula contabilă de închidere a conturilor de TVA, în analiza contabilă aferentă punem semnul minus la TVA deductibilă și TVA colectată și semnul plus la TVA de plată sau de încasat.*

Operația 7. 31.03.N. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri. Document: Situație de calcul.

Analiza contabilă: *607 - A → C 44.631 707 - P → D 58.333*
121 A/P → D 44.631 121 A/P → C 58.333

Formule contabile			
121 Profit sau pierdere	=	*607 Cheltuieli privind mărfurile*	*44.631*
707 Venituri din vânzarea mărfurilor	=	*121 Profit sau pierdere*	*58.333*

Remarcă: *Observăm că avem SfC 121 = 13.702 lei = Adaos comercial aferent mărfurilor vândute. Acesta reprezintă marja comercială din care se vor acoperi cheltuielile de circulație ale mărfurilor iar diferența va reprezenta profitul efectiv sau pierdere.*

Operația 8. 25.04.N. Plată furnizori și TVA de plată prin contul de la bancă. Documente: Ordine de plată, Extras de cont.

Analiza contabilă: *401 - P →D 60.000 4423 - P →D 1.667 5121 - A →C 61.667*

Analitic: D 401/Diana SRL 60.000

Formula contabilă			
%	=	*5121 Conturi la bănci în lei*	*61.667*
401 Furnizori			*60.000*
4423 TVA de plată			*1.667*

Înregistrări în conturi (selectiv):

D(+)	371 Mărfuri		(-) C
SiD	40.000		
1) 401 (Pc)	50.000	4) diverse (vânzări la Pa)	70.000
2) 378 (Ad)	12.500		
3) 4428 (TVA neex)	12.500		
RD (Pa)	75.000	RC	70.000
TSD	115.000	TSC	70.000
SfD	45.000		

D(-)	371 Diferențe de preț la mărfuri		(+) C
		SiC (Ad. aferent sold inițial mărf.)	10.000
4) 371(Ad. aferent vânz. mărf.)	13.702	2) 371 (Ad. aferent intrări mărf.)	12.500
RD	13.702	RC	12.500
TSD	13.702	TSC	22.500
		SfC (Ad. aferent sold final mărf.)	8.798

D(-)	4428 TVA neexigibilă		(+) C
		SiC (Ad. aferent sold inițial mărf.)	6.700
4) 371(Ad. aferent vânz. mărf.)	11.667	2)371 (Ad af.intrări mărf.fără TVA)	12.500
RD	11.667	RC	12.500
TSD	11.667	TSC	19.200
		SfC (Ad. aferent sold final mărf.)	7.533*

* **Corelație:** SfD 371 x 20/120 = 45.000 x 20/120 = 7.533 (diferența de 33 lei este din rotunjiri)

Indicații: *Stabilind legătura dintre conturi, se observă că informațiile din creditul contului 378 se referă la debitul contului 371 iar debitul contului 378 se referă la creditul contului 371. De asemenea debitul contului 4428 se referă la creditul contului 371 iar debitul contului 4428 se referă la creditul contului 371.*

De rezolvat: Efectuați înregistrările și în celelalte conturi. Interpretați relația de legătură între conturi prin prisma elementelor conturilor. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneți Aplicația nr.9 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Mărfuri cu amănuntul". Atașați înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixați operațiile economice și formulele contabile pe care le-ați învățat.

APLICAȚIA 10 **Operații privind mărfurile în comerțul cu amănuntul, evaluate la cost de achiziție. Metoda inventarului permanent.**

Agentul economic „Tisa" SRL se aprovizionează de la furnizori cu diverse mărfuri de panificație în sumă de 10.000 lei plus TVA deductibilă 9 %. Vinde unui client pe factură jumătate din mărfuri la preț de vânzare 7.500 lei plus TVA colectată 9 %. Înregistrările contabile aferente sunt prezentate în Registrul centralizator:

Op.1	15.05.N	Aprovizionare mărfuri la cost de achiziție	% = 401 371 4426	10.900 10.000 900
Op.2	16.05.N.	Vânzare mărfuri la preț de vânzare	4111 = % 707 4427	8.175 7.500 675
Op.3	16.05.N.	Descărcarea gestiunii de mărfuri la cost de achiziție	607 = 371	5.000
Op.4	31.05.N.	Închiderea conturilor de cheltu-ieli și venituri	121 = 607 707 = 121	5.000 7.500

Evidenţa mărfurilor se mai poate ţine în funcţie de *metodele de evaluare* folosite de entitate, la *cost mediu ponderat, preţ standard, FIFO, LIFO, alte metode*. Contabilizarea operaţiilor privind mărfurile se poate realiza şi prin *metoda inventarului intermitent*. În acest caz aprovizionarea se trece direct pe cheltuieli iar la începutul şi sfârşitul perioadei se efectuează operaţiile de destocare şi stocare.

Ambalajele sunt produse destinate păstrării calităţii mărfurilor pentru comercializare. Contabilitatea *ambalajelor* se ţine cu ajutorul conturilor specifice: *381 Ambalaje, 388 Diferenţe de preţ la ambalaje, 3023 Materiale pentru ambalat*. Aceste conturi funcţionează după regulile generale ale conturilor de stocuri.

√ ***Altfel:*** *Pentru contabilizarea operaţiilor privitoare la mărfuri folosim 2 categorii de operaţii: înregistrarea vânzării mărfurilor cu înregistrarea pe venituri (cont 707) şi descărcarea gestiunii de mărfuri cu înregistrarea pe cheltuieli (cont 607). Contul 707 arată veniturile obţinute la preţ de vânzare fără TVA iar contul 607 costul mărfurilor vândute. Diferenţa dintre ele arată marja comercială sau profitul potenţial generat de adaosul comercial, din care se acoperă apoi cheltuielile. TVA nu intră în veniturile şi profitul entităţii de comerţ.*

Alte categorii de stocuri sunt:

- *Producţia în curs de execuţie* sau producţia neterminată este reprezentată de stocurile care nu au trecut prin toate fazele procesului tehnologic pentru a fi transformate în produse finite sau semifabricate.
- *Stocurile în curs de aprovizionare* sunt stocuri cumpărate dar nesosite sau nerecepţionate.
- *Stocurile aflate la terţi* se referă la stocuri trimise la terţi pentru a fi prelucrate, lăsate în custodie, date spre vânzare în consignaţie, date pentru depozitare temporară.

4.6. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR

Ajustările pentru deprecierea stocurilor se stabilesc la nivelul diferenţelor dintre valoarea contabilă a stocurilor (mai mică) şi valoarea stabilită la inventariere (mai mare). Evidenţa se ţine prin conturi specifice din cadrul *Grupei 39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie.*

APLICAŢIA 11. Operaţii privind ajustări stocuri

Agentul economic SC„Ovidius" SA calculează şi înregistrează următoarele ajustări pentru deprecieri de stocuri determinate de scăderea preţurilor:

- *deprecierea materiilor prime* 2.500
- *deprecierea ambalajelor* 1.000

Operaţia 1. *20.12.N. Înregistrare constituire ajustări.*

Analiza contabilă: *391 + P → C* 2.500 *398 + P → C* 1.000
6814 + A → D 3.500

Formula contabilă			
6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	%	3.500
		391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	2.500
		398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor	1.000

De rezolvat: *a. Efectuaţi operaţia de închidere a contului de cheltuieli. Analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr.11 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Ajustări stocuri". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

Rezumat

Stocurile fac parte din categoria activelor circulante. Ele sunt bunuri materiale destinate a fi consumate sau vândute. După modul de procurare, stocurile pot fi stocuri cumpărate, stocuri fabricate, stocuri obţinute din producţie proprie, stocuri în curs de aprovizionare, stocuri aflate la terţi. Din categoria stocurilor achiziţiona-te prin cumpărare fac parte: materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, mărfuri, ambalaje, etc. Stocurile fabricate cuprind: semifabricate, produse finite, produse reziduale, produse agricole. Evaluarea stocurilor se poate face prin metode variate în funcţie de particularităţile de evidenţă şi gestiune: metoda identificării specifice, costul mediu ponderat, metoda standard, FIFO, LIFO, metoda preţului cu ridicata, metoda preţului cu amănuntul, metoda costului de achiziţie etc. Periodic se pot înregistra ajustări pentru deprecierea stocurilor. Metodele de contabilizare pot fi: metoda inventarului permanent, metoda inventarului intermitent. Evidenţa stocurilor se ţine global - valoric sau cantitativ - valoric pe gestiuni şi structură sortimentală, în conturi sintetice şi analitice. Stocurile consumate se trec pe cheltuieli. Stocurile vândute se constituie în venituri. La aprovizionare se plăteşte furnizorilor TVA deductibilă, iar la vânzare se încasează de la clienţi TVA colectată. Diferenţa între TVA colectată şi TVA deductibilă formează TVA de plată sau TVA de recuperat, după caz.

Termeni cheie

- *active circulante*
- *stocuri*
- *materii prime*
- *materiale consumabile*
- *materiale de natura obiectelor de inventar*
- *producţia în curs de execuţie*
- *semifabricate*
- *produse finite*
- *produse agricole*
- *mărfuri*
- *metoda inventarului permanent*
- *metoda inventarului intermitent*
- *metoda costului de achiziţie*
- *adaos comercial*
- *metoda preţului cu amănuntul*
- *TVA deductibilă*
- *TVA colectată*
- *TVA neexigibilă*

De rezolvat: Analizaţi definiţiile termenilor cheie. Poate veţi dori să adăugaţi unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi cuvintele şi expresiile pe care le-aţi învăţat.

Mic dicţionar

- **achiziţie** - acţiunea de a cumpăra bunuri materiale sau valorice
- **contabilitate analitică** – secţiune a contabilităţii care utilizează conturile analitice dezvoltătoare ale conturilor sintetice pentru înregistrarea operaţiilor
- **cost de producţie** - cost determinat prin adăugarea la costul de achiziţie al materiilor prime şi consumabile utilizate a cheltuielilor determinate de salarii, amortizări, reparaţii, consum de energie, impozite şi taxe, etc.
- **gestiune** - totalitatea valorilor materiale şi băneşti încredinţate uneia sau mai multor persoane în vederea păstrării şi folosirii lor în procesul economic
- **recepţie** - operaţia de valorificare cantitativă şi calitativă a bunurilor materiale în conformitate cu documentele însoţitoare, standarde sau norme legislative.

4.7. LABORATOR TEHNOLOGIC - Stocuri

Agentul economic „Mecanica" SRL desfăşoară activitate de producţie în confecţii metalice şi comercializare de mărfuri cu amănuntul în magazinul de mărfuri metalo-chimice. La începutul lunii martie exerciţiul N, situaţia în conturi este următoarea:

SiD	301	1.000	SiD	345	1.500	SiD	348	– 105	SiD	371	45.000
SiD	5121	90.000	SiD	5311	4.605	SiC	1012	6.000	SiC	378	13.500
SiC	4428	7.500	SiC	5191	115.000						

Analitice: SiD 301/Sârmă neagră Ø5 100 kg x 10 lei SiD 345/Dulap metalic tip A 10 buc. x 150 lei

Metoda de contabilizare folosită este metoda inventarului permanent. Evaluarea materiilor prime se efectuează prin metoda identificării specifice, evaluarea produselor finite prin metoda preţului standard iar evaluarea mărfurilor prin metoda preţului cu amănuntul. Gestiunea de mărfuri se evidenţiază global-valoric.

În cursul lunii martie se desfăşoară următoarele evenimente şi tranzacţii:

Operaţia 1. *01.03.N. Aprovizionare de la furnizorul „Alfa" SRL cu stocuri de materii prime şi materiale:*
a. materii prime: Cornier 30x40x3 600 kg x 15 lei, Sârmă neagră Ø5 200 kg x 10 lei,
Tablă zincată 120x80 700 kg x 20 lei.
b. materiale auxiliare: Balamale 100 buc. x 3 lei, Mânere dulap 80 buc. x 4 lei
c. materiale de natura obiectelor de inventar: Cleşte universal 40 buc. x 7 lei.
TVA deductibilă 20 %. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi constatare de diferenţe, Fişă de magazie.
Operaţia 2. *05.03.N. Consum de materii prime şi materiale: Cornier 30x40x3 200 kg, Sârmă neagră Ø5 100 kg, Tablă zincată 120x80 300 kg, Balamale 80 buc, Mânere dulap 50 buc, Cleşte universal 20 buc. Documente: Bon de consum, Fişă de magazie.*
Operaţia 3. *08.03.N. Obţinere de produse finite:*
a. Dulap metalic tip A 50 buc. x 150 lei (preţ standard)
b. Dulap metalic tip B 30 buc. x 120 lei (preţ standard)
Document: Bon de predare, transfer, restituire, Fişă de magazie.
Operaţia 4. *10.03.N. Vânzare produse finite pe factură către clientul „Beta" SRL:*
a. Dulap metalic tip A 40 buc. x 170 lei (preţ de vânzare)
b. Dulap metalic tip B 20 buc. x 150 lei (preţ de vânzare)
TVA colectată 20 %. Concomitent se descarcă gestiunea de produse finite pentru produsele vândute. Documente: Dispoziţie de livrare, Factură fiscală, Fişă magazie.
Operaţia 5. *15.03.N. Aprovizionarea magazinului cu amănuntul de la furnizorul „Gama„ SRL cu diverse mărfuri metalo-chimice la preţ de cumpărare 75.000 lei plus TVA deductibilă 20 %. La recepţie se stabileşte un adaos comercial de 30 %. TVA neexigibilă 20 %. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie, Situaţie de calcul, Raport de gestiune.*
Operaţia 6. *16.03.N. Vânzare de mărfuri în numerar la preţ cu amănuntul în valoare de 42.000 lei, inclusiv TVA. În aceeaşi zi se depune la bancă numerar în sumă de 43.000 lei. Documente: Bon fiscal, Monetar, Registru de casă, Raport de gestiune, Ordin de încasare bancar, Extras de cont.*
Operaţia 7. *25.03.N. Vânzare de mărfuri în numerar la preţ cu amănuntul în valoare de 18.600 lei, inclusiv TVA. În aceeaşi zi se depune la bancă numerar în sumă de 20.000 lei. Documente: Bon fiscal, Monetar, Registru de casă, Raport de gestiune, Ordin de încasare bancar, Extras de cont.*
Operaţia 8. *26.03.N. Încasarea la bancă a clientului „Beta" SRL din vânzarea produselor finite. Document: Extras de cont.*
Operaţia 9. *27.03.N. Plata prin bancă a furnizorilor de materii prime şi mărfuri, SC „Alfa" SRL şi SC „Gama„ SRL. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*

Operaţia 10. 31.03.N. Se înregistrează diferenţe de preţ aferente produselor finite obţinute în cursul lunii. Pe baza datelor din contabilitatea internă de gestiune, costurile efective unitare sunt: Dulap metalic tip A 140 lei, Dulap metalic tip B 100 lei. Documente: Situaţie calcul.

Operaţia 11. 31.03.N. Se înregistrează diferenţele de preţ aferente produselor finite ieşite din magazie. Documente: Dispoziţie de livrare, Situaţie de calcul.

Operaţia 12. 31.03.N. Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute în cursul lunii (de la operaţiile 6 şi 7). Document: Situaţie de calcul, Raport gestiune.

Operaţia 13. 31.03.N. Regularizarea situaţiei TVA la sfârşitul lunii şi stabilirea TVA de plată sau TVA de recuperat, după caz. Document: Decont TVA,

Operaţia 14. 31.03.N. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri şi stabilirea rezultatului, profit sau pierdere, după caz. Document: Situaţie de calcul.

De rezolvat: Efectuaţi analiza contabilă, întocmiţi Registrul - jurnal pe luna martie N, înregistraţi în conturile sintetice şi analitice. Elaboraţi Balanţa de verificare sintetică cu 4 serii de egalităţi la sfârşitul lunii martie şi Balanţa de verificare analitică, la sfârşitul lunii martie. Stabiliţi corelaţia dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare. Efectuaţi o mică analiză a situaţiei financiar-contabile a firmei prin prisma soldurilor finale din Balanţa de verificare.

Alternativ: Introduceţi datele de intrare din aplicaţie în programul de contabilitate şi elaboraţi în sistem informatic următoarele documente: Registrul jurnal, Cartea mare, Balanţa de verificare. Comparaţi datele obţinute prin prelucrarea informatică cu datele obţinute în cazul prelucrării manuale.

4.8. TESTE - Stocuri

1. Stocurile sunt bunuri materiale destinate a fi .....(1)..... sau .....(2).....

2. Enumeraţi categoriile de stocuri după natura lor.

3. Analizaţi funcţiunea conturilor 301 Materii prime, 302 Materiale consumabile şi 401 Furnizori.

4. Prezentaţi funcţiunea conturilor privind cheltuielile cu materii prime şi materiale

5. O entitate se aprovizionează conform facturii fiscale cu următoarele stocuri:
   - materii prime 50.000
   - combustibili 10.000
   - alte materiale consumabile 3.000
   - TVA deductibilă 20 %

   Alcătuiţi formulele contabile aferente operaţiei de achiziţie stocuri, folosind metoda inventarului permanent şi metoda inventarului intermitent.

6. Scrieţi numărul operaţiei economice iar alăturat completaţi formula contabilă aferentă, în varianta metodei inventarului permanent:

   1. Consum materii prime
   2. Consum materiale pentru ambalat
   3. Consum piese de schimb
   4. Consum materiale de natura obiectelor de inventar

7. Prezentaţi conţinutul economic şi funcţia contabilă a conturilor din grupa 34 Produse.

8. Analizaţi conţinutul economic şi funcţia contabilă a conturilor care evidenţiază veniturile obţinute din operaţii cu produse.

9. Scrieţi numărul formulei contabile iar alăturat completaţi denumirea operaţiei economice aferente, în varianta evidenţei la preţ standard.

1. 345 = 711 2. 711 = 345 3. 348 = 711 4. 711 = 348

10. O entitate obţine din activitatea de producţie produse finite la preţ standard 35.000 lei. La sfârşitul lunii se determină diferenţe nefavorabile aferente intrărilor în valoare de 5.000 lei. Formulele contabile corecte sunt:

a. 711 = 345 35.000 şi 348 = 711 5.000
b. 345 = 711 35.000 şi 348 = 711 5.000
c. 345 = 711 35.000 şi 348 = 711 – 5.000

11. Scrieţi litera corespunzătoare fiecărui enunţ (a, b, c, d) şi notaţi în dreptul ei litera A, dacă apreciaţi că răspunsul este adevărat sau litera F, dacă apreciaţi că răspunsul este fals.

a. Contul 345 Produse finite se creditează cu ocazia descărcării gestiunii.
b. Contul 346 Produse agricole este cont de pasiv.
c. Contul 401 Furnizori, înregistrează datoria aferentă stocurilor.
d. Diferenţele de preţ la produse pot fi numai favorabile.

Pentru variantele false se cere argumentarea răspunsurilor, care se referă la enunţarea acestor variante în formă adevărată sau corectă.

12. Prezentaţi funcţiunea conturilor privind evidenţa mărfurilor, a datoriilor privind mărfurile, a cheltuielilor şi veniturilor aferente mărfurilor.

13. În coloana A sunt indicate *operaţii economice* iar în coloana B *diferite formule contabile*. Scrieţi asocierile corecte dintre fiecare cifră din coloana A şi litera corespunzătoare din coloana B:

A. Operaţii economice	*B. Formule contabile*
1. Înregistrare adaos comercial în comerţul cu ridicata	a. 707 = 121
2. Obţinere produse agricole la cost efectiv	b. 371 = 378
3. Închiderea contului 707 Venituri din vânzarea mărfurilor	c. 121 = 707
	d. 347 = 711

14. La sfârşitul perioadei, un magazin care ţine evidenţa mărfurilor la preţ cu amănuntul (inclusiv TVA), are următoarea situaţie în conturi:
Cont 371 Mărfuri: SiD 25.000 RD 40.000 RC ...(1)...
Cont 378 Diferenţe de preţ la mărfuri: SIC 4.500 RC 7.200 RD ...(2)...
Cont 4428 TVA neexigibilă: SiC 4.200 RC 6.700 RD ...(3)...
Cont 607 Cheltuieli privind mărfurile: RD ...(4)...
Cont 707 Venituri din vânzarea mărfurilor: RC 41.667

Se cere:

a. Scrieţi formulele de calcul pentru stabilirea adaosului comercial aferent vânzărilor de mărfuri în sumă de 50.000 lei inclusiv TVA.
b. Înlocuiţi datele cifrice în formule şi calculaţi adaosul aferent vânzărilor de mărfuri. Stabiliţi formula contabilă a descărcării gestiunii de mărfuri şi completaţi apoi informaţiile care lipsesc din situaţia conturilor.

15. Alcătuiţi un eseu structurat pe o pagină, cu tema „Contabilizarea produselor prin prisma metodelor de evaluare", în care veţi specifica metoda de evaluare iar alăturat formula sau formulele contabile aferente.

16. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* o categorie de stocuri:

1	A						E					
2		M				A		E				
3			U		N					I		
4		F			O							
5			D			T			I		A	
6			C				I					
7			N			E						

Orizontală:

1. Categorie de stocuri din domeniul agricol
2. Materiale care protejează mărfurile în comercializare
3. Agenţi economici de la care ne aprovizionăm
4. Metodă de evaluare a stocurilor "Primul intrat-primul ieşit"
5. Categorie de TVA la aprovizionare
6. Parte a contului opusă debitului
7. Produse care au fost finalizate în procesul tehnologic

CAPITOLUL 5
CONTABILITATEA TERȚILOR

CUPRINDE

- Contabilitatea furnizorilor şi clienţilor
- Contabilitatea salariilor
- Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată
- Contabilitatea impozitului pe profit şi a altor impozite şi taxe
- Contabilitatea altor decontări cu terţii
- Contabilitatea subvenţiilor
- Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor
- Laborator tehnologic
- Teste

COMPETENȚE

- Delimitarea noţiunilor teoretice privind categoriile de decontări cu terţii
- Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind decontările cu terţii
- Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
- Stabilirea articolelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind decontările cu terţii
- Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Registrul Cartea Mare
- Întocmirea Balanţei de verificare
- Analiza corelaţiei dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice
- Rezolvarea de teste specifice

Pe măsura desfăşurării evenimentelor şi tranzacţiilor economice, entitatea intră în relaţie de decontare cu terţii: *furnizori* pentru plata aprovizionărilor, *clienţi* pentru încasarea vânzărilor, *bugetul statului* pentru plata impozitelor şi taxelor, *salariaţii* pentru plata salariilor, *decontări cu entităţi afiliate, asociaţi sau acţionari, debitori şi creditori diverşi, decontări privind subvenţiile,* etc.

În cadrul relaţiilor cu terţii, agentul economic contabilizează două categorii de operaţii: *datorii* pentru obligaţii faţă de terţi şi *creanţe* pentru încasarea sumelor sau alte drepturi de la terţi.

5.1. CONTABILITATEA FURNIZORILOR ŞI CLIENŢILOR

Noţiuni teoretice *Furnizorii şi clienţii* reprezintă *datorii şi creanţe* pe care le angajează agentul economic în relaţiile cu terţii, prin cumpărare şi vânzare. În funcţie de modalităţile de decontare, cumpărările - vânzările se pot deconta imediat (în numerar) sau ulterior (prin credit comercial). *Creditul comercial* este *plata ulterioară* pentru aprovizionări, amânarea la plată acordată de furnizor clientului său după emiterea facturii. În acest caz aprovizionarea nu coincide cu plata aprovizionării. În raport cu istrumentele de decontare, creditul comercial poate fi: *clasic* (documente: Ordin de plată, Chitanţă) sau prin *efecte comerciale* (documente: Bilet la ordin, Cambie, Cec).

Furnizorii reprezintă *datorii comerciale* din *aprovizionarea* cu stocuri, servicii, imobilizări. *Datoria* se contabilizează în *intervalul de timp* de la contractarea datoriei şi plata ei. Contractarea datoriei coincide cu momentul primirii bunurilor serviciilor. *Plata* se face *ulterior* primirii facturii.

Clienţii reprezintă *creanţe comerciale* rezultate din evenimente anterioare şi de la care sunt aşteptate beneficii ulterioare pentru întreprindere. Ele rezultă din *vânzări* de bunuri, servicii, lucrări etc. în urma cărora urmează să se primească un echivalent valoric. *Creanţa-clienţi* se contabilizează în *intervalul de timp* de la instituirea creanţei până la stingerea ei. Înregistrarea creanţei coincide cu vânzarea bunurilor. *Încasarea* se va face *ulterior* transmiterii facturii.

Efectele comerciale sunt titluri de valoare negociabile pe termen scurt sau imediat, care atestă *datorii sau creanţe* în cadrul relaţiilor cu furnizorii şi clienţii.

Creanţele şi datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operaţiunilor şi comunicat de BNR, cât şi în valută.

Documente specifice Operaţiile privind furnizorii şi clienţii se consemnează în următoarele documente: *Factură fiscală, Chitanţă fiscală, Notă de recepţie, Ordin de plată, Bilet la ordin, Cambie, Cec, Registru de casă, Extras de cont, Situaţia încasării/achitării facturilor, Jurnal pentru cumpărări, Jurnal pentru vânzări. etc.*

Conturi specifice

401 Furnizori (P)
403 Efecte de plătit (P)
404 Furnizori de imobilizări (P)
405 Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
411 Clienţi (A)
4111 Clienţi (A)
4118 Clienţi incerţi sau în litigiu (A)
413 Efecte de primit de la clienţi (A)
5113 Efecte de încasat (A)

Conturile 401 Furnizori (P) şi 403 Efecte de plătit (P) înregistrează datoriile rezultate din cumpărări de stocuri şi servicii. Se individualizează datoriile din cumpărări de stocuri şi servicii decontate prin Ordin de plată sau Chitanţă, înregistrate în contul *401 Furnizori* şi datorii rezultate din aprovizionări cu stocuri şi servicii care sunt decontate prin efecte comerciale, înregistrate în contul *403 Efecte de plătit*. Se *creditează* cu înregistrarea datoriei şi se *debitează* cu achitarea ei. *Soldul final* creditor arată datorii neplătite la sfârşitul perioadei. Conturile se dezvoltă în *analitice* nominal pe agenţi economici furnizori şi după caz pe furnizori interni sau externi.

Conturile 404 Furnizori de imobilizări (P) şi 405 Efecte de plătit pentru imobilizări (P) înregistrează datoriile rezultate din aprovizionări de imobilizări corporale şi necorporale. Se individualizează datoriile din cumpărări de imobilizări decontate prin Ordin de plată, înregistrate în contul *404 Furnizori de imobilizări* şi datorii rezultate din aprovizionări cu imobilizări care sunt decontate prin efecte comerciale, înregistrate în contul *405 Efecte de plătit pentru imobilizări*. Se *creditează* cu înregistrarea datoriei şi se *debitează* cu achitarea ei. *Soldul final* creditor arată datorii neplătite la sfârşitul perioadei. Conturile se dezvoltă în analitice nominal pe agenţi economici furnizori şi după caz pe furnizori interni sau externi.

Contul 4111 Clienţi (A) şi 413 Efecte de primit de la clienţi (A) înregistrează evidenţa creanţelor rezultate din vânzări de stocuri sau servicii. Se individualizează creanţele din vânzări de stocuri şi servicii decontate prin Ordin de plată sau Chitanţă, înregistrate în contul *4111 Clienţi* şi creanţele rezultate din vânzări de stocuri şi servicii care sunt decontate prin efecte comerciale, înregistrate în contul *413 Efecte de primit de la clienţi*. Se *debitează* cu înregistrarea creanţei şi se *creditează* cu încasarea sau stingerea ei. *Soldul final* este debitor şi arată creanţe de încasat sau de primit la sfârşitul perioadei. Contul se dezvoltă în *analitice* nominal pe agenţi economici clienţi şi după caz pe clienţi interni sau externi. **Contul 4118 Clienţi incerţi sau în litigiu (A)** evidenţiază *situaţii speciale* în care clienţii obişnuiţi nu mai pot fi încasaţi la timp şi se decide separarea creanţei în această categorie prin trecerea de pe contul 4111 Clienţi pe contul 4118 Clienţi incerţi sau în litigiu. Se *debitează* cu înregistrarea creanţei şi se *creditează* cu încasarea ei.

Contul 5113 Efecte de încasat (A) este un cont de mijloae băneşti care înregistrează evidenţa efectelor comerciale primite de către furnizor de la clienţi şi depuse la bancă spre încasare la *scadenţă*. Se *debitează* cu valoarea efectelor depuse la bancă şi se *creditează* la încasarea lor în contul curent. *Soldul final* debitor arată valoarea efectelor neîncasate. Contul se dezvoltă în *analitice* nominal pe agenţi economici clienţi. În cazul în care agentul economic doreşte încasarea de la bancă a efectelor comerciale *înainte de scadenţă*, prin scontare, se foloseşte contul *5114 Efecte remise spre scontare*.

***Reguli de contabilizare**: Bunurile materiale circulă de la furnizori la clienţi iar banii de la clienţi la furnizori. Furnizorii înregistrează vânzările de bunuri către clienţi iar clienţii înregistrează aprovizionarea de la furnizori. Furnizorii întocmesc Factura către clienţi iar clienţii documentele de plată către furnizor: Chitanţă, Ordin de plată, Bilet la ordin, etc. Banca intermediază plăţile şi încasările între client şi furnizor şi întocmeşte Extrasul de cont.*

Prezentăm în continuare *exemple* de operaţii privind obligaţii (datorii) faţă de furnizori şi creanţe (de încasat) faţă de clienţi la *fig. 5.1 şi 5.2.*

Furnizori de stocuri şi de imobilizări – exemple operaţii

Nr. crt.	Denumirea operaţiilor economice	Formula contabilă
1	Obligaţii (datorii) faţă de furnizori de stocuri	% = 401 301 371 4426
2	Obligaţii (datorii) faţă de furnizori de imobilizări	% = 404 2131 2132 4426
3	Plată obligaţii (datorii) faţă furnizori de stocuri	401 = 5121
4	Plată obligaţii (datorii) faţă furnizori de imobilizări	404 = 5121

Fig. 5.1. Furnizori de stocuri şi imobilizări – exemple operaţii

Clienţi din vânzări de stocuri – exemple operaţii

Nr. crt.	Denumirea operaţiilor economice	Formula contabilă
1	Vânzări de produse finite şi mărfuri către clienţi (înregistrarea creanţei)	4111 = % 7015 707 4427
2	Încasarea clienţilor din vânzări de stocuri (încasarea creanţei)	5121 = 4111

Fig. 5.2. Clienţi din vânzări de stocuri – exemple operaţii

APLICAŢIA 1. Operaţii privind APROVIZIONAREA de la furnizori (în contabilitatea CLIENTULUI)

Agentul economic „Dunărea" SRL care are obiectul de activitate producţie, înregistrează diverse aprovizionări de la furnizori pentru stocuri, servicii, imobilizări. Datoriile se plătesc din contul de la bancă. La începutul lunii mai exerciţiul N, prezintă următoarea situaţie în conturi:

Se dă: SiD 5121 120.000 SiC 1012 7.000 SiC 5191 113.000

Operaţia 1. 03.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează aprovizionare de materiale auxiliare în valoare de 10.000 lei, plus TVA deductibilă 20 %. Furnizor SC „Prutul" SRL. Documente: Factură fiscală, Notă de recepţie şi constatare de diferenţe.

Analiza contabilă: $3021 + A \rightarrow D$ 10.000 $401 + P \rightarrow C$ 12.000

$4426 + A \rightarrow D$ 2.000

Analitic: C 401/Prutul SRL 12.000

Formula contabilă:

%	=	401 Furnizori	12.000
3021 Materiale auxiliare			10.000
4426 TVA deductibilă			2.000

***Indicaţii:** În orice situaţie, TVA 20 % se poate calcula prin 2 modalităţi: a. prin înmulţirea bazei de calcul cu procentul de 20 % sau prin împărţirea bazei de calcul cu cifra 5 (1/5 fiind echivalent cu 20/100). Exemple: TVA = 12.000 x 20 % = 2.000 sau TVA = 12.000 : 5 = 2.000. Împărţirea cu 5 este indicată a fi folosită doar pentru verificarea calculelor.*

Operația 2. 03.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează obligația de plată pentru consumul de energie electrică la preț de achiziție 800 lei plus TVA deductbilă 20 %. Furnizor SC „Electrica" SA. Document: Factură fiscală.

Analiza contabilă: 605 + A → D 800 401 + P → C 960
4426 + A → D 160
Analitic: C 401/Electrica SA 960

Formula contabilă:

%	=	**401** Furnizori	960
605 Cheltuieli cu energia și apa			800
4426 TVA deductibilă			16

Operația 3. 04.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează plata furnizorilor de materiale auxiliare și energie electrică prin contul de la bancă. Documente: Ordine de plată, Extras de cont.

Analiza contabilă: 401 – P → D 12.960 5121 – A → C 12.960
Analitice: D 401/Prutul SRL 12.000 D 401/Electrica SA 960

Formula contabilă:

401 Furnizori	=	**5121** Conturi la bănci în lei	12.960

Operația 4. 05.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează aprovizionare cu materii prime de panificație în valoare de 20.000 lei, plus TVA deductibilă 9 %. Furnizor SC „Oltul" SRL. Documente: Factură fiscală, Notă de recepție și constatare de diferențe

Analiza contabilă: 301 + A → D 20.000 401 + P → C 21.800
4426 + A → D 1.800
Analitic: C 401/Oltul SRL 21.800

Formula contabilă:

%	=	**401** Furnizori	21.800
301 Materii prime			20.000
4426 TVA deductibilă			1.800

Operația 5. 07.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL emite un Bilet la ordin în favoarea furnizorului SC „Oltul" SRL. Biletul la ordin stabilește scadența plății către furnizor pentru data de 15.05.N. Se înregistrează trecerea datoriei anterioare din contul 401, pe datorie pe bază de efecte comerciale în contul 403. Document: Bilet la ordin.

Analiza contabilă: 401 – P → D 21.800 403 + P → C 21.800
Analitice: D 401/Oltul SRL 21.800 C 403/Oltul SRL 21.800

Formula contabilă:

401 Furnizori	=	**403** Efecte de plătit	21.800

Operația 6. 15.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL plătește furnizorul SC „Oltul" SRL. Documente: Bilet la ordin, Extras de cont.

Analiza contabilă: 403 – P → D 21.800 5121 – A → C 21.800
Analitice: D 403/Oltul SRL 21.800

Formula contabilă:

403 Efecte de plătit	=	**5121** Conturi la bănci în lei	21.800

Operația 7. 16.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează achiziție mijloc de transport în valoare de 25.000 lei, plus TVA deductibilă 20 %. Furnizor SC „Mureșul" SRL. Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepție, Registrul numerelor de inventar, Fișa mijlocului fix.

Analiza contabilă: 2133 + A → D 25.000 404 + P → C 30.000
4426 + A → D 5.000
Analitic: C 404/Mureșul SRL 30.000

Formula contabilă:

%	=	***404*** *Furnizori de imobilizări*	*30.000*
2133 *Mijloace de transport*			*25.000*
4426 *TVA deductibilă*			*5.000*

Operaţia 8. *17.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează plata către furnizorul mijlocului de transport SC „Mureşul" SRL prin contul de la bancă. Documente: Ordine de plată, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *404 – P → D 30.000 5121 – A → C 30.000*

Analitice: D 404/Mureşul SRL 30.000

Formula contabilă:

404 *Furnizori de imobilizări*	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*30.000*

Operaţia 9. *20.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează aprovizionare cu echipamente tehnologice în valoare de 35.000 lei, plus TVA deductibilă 20 %. Furnizor SC „Someşul" SRL. Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepţie, Registrul numerelor de inventar, Fişa mijlocului fix.*

Analiza contabilă: *2131 + A → D 35.000 404 + P → C 42.000*

4426 + A → D 7.000

Analitic: C 404/Someşul SRL 42.000

Formula contabilă:

%	=	***404*** *Furnizori de imobilizări*	*42.000*
2131 *Echipamente tehnologice*			*35.000*
4426 *TVA deductibilă*			*7.000*

Operaţia 10. *21.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL emite un Bilet la ordin în favoarea furnizorului SC „Someşul" SRL. Biletul la ordin stabileşte scadenţa plăţii către furnizor pentru data de 30.05.N. Se înregistrează trecerea datoriei anterioare din contul 404, pe datorie pe bază de efecte comerciale în contul 405. Document: Bilet la ordin.*

Analiza contabilă: *404 – P → D 42.000 405 + P → C 42.000*

Analitic: D 404/Someşul SRL 42.000 C 405/Someşul SRL 42.000

Formula contabilă:

404 *Furnizori de imobilizări*	=	***405*** *Efecte de plătit pentru imobilizări*	*42.000*

Operaţia 11. *30.05.N. Agentul economic „Dunărea" SRL înregistrează plata către furnizorul de echipamente tehnologice SC „Someşul" SRL prin contul de la bancă. Documente: Bilet la ordin, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *405 – P → D 42.000 5121 – A → C 42.000*

Analitice: D 405/Someşul SRL 42.000

Formula contabilă:

405 *Efecte de plătit pentru imobilizări*	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*42.000*

Indicaţii: *Pentru datorii obişnuite (clasice) traseul conturilor este: 401 sau 404→ plata furnizorului. Pentru datorii pe efecte comerciale, se face trecerea de pe un cont pe altul cu următorul traseu: 401→ 403 → urmează plata şi 404 → 405 → urmează plata.*

De rezolvat: a. Efectuaţi operaţia de regularizare TVA la sfârşiul lunii. Înregistraţi apoi operaţiile în conturile sintetice şi analitice. Analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr.1 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Aprovizionare de la furnizori". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.

APLICAȚIA 2 **Operații privind VÂNZAREA către clienți (în contabilitatea FURNIZORULUI)**

Agentul economic „Nord" SRL care are obiectul de activitate producție și comerț, înregistrează diverse vânzări de stocuri către clienți. Creanțele se încasează în contul de la bancă. La începutul lunii iunie exercițiul N, prezintă următoarea situație în conturi:

Se dă: SiD 345 30.000 SiD 371 10.000 SiD 5121 35.000
Si C 1012 5.000 SiC 5191 70.000

Operația 1. *01.06.N. Agentul economic „Nord" SRL înregistrează vânzare de produse finite în sumă de 32.000 lei, plus TVA colectată 20 %. Client SC „Sud" SRL. Document: Factură fiscală.*

Analiza contabilă: *7015 + P → D 32.000 4111 + A → D 38.400*
4427 + P → C 6.400
Analitic: D 4111/Sud SRL 38.400

Formula contabilă:			
4111 Clienți	=	%	*38.400*
		7015 *Venituri din vânzarea produselor finite*	*32.000*
		4427 *TVA colectată*	*6.400*

Operația 2. *01.06.N. Concomitent se descarcă gestiunea de produse finite pentru produsele finite vândute. Evidența stocurilor se ține la cost de achiziție. Costul de achiziție este stabilit la nivelul valoric total de 24.000 lei. Documente: Notă de livrare, Factură fiscală.*

Analiza contabilă: *345 – A → C 24.000 711 A/P → D 24.000*

Formula contabilă			
711 *Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*	=	***345*** *Produse finite*	*24.000*

Operația 3. *10.06.N. Agentul economic „Nord" SRL încasează la bancă de la clientul „Sud" SRL, contravaloarea facturii pentru produsele finite vândute în data de 01.06.N.*
Document: Factură fiscală, Ordin de plată, Extras de cont.

Analiza contabilă: *5121 + A → D 38.400 4111 – A → C 38.400*
Analitic: C 4111/Sud SRL 38.400

Formula contabilă			
5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***4111*** *Clienți*	*38.400*

Operația 4. *15.06.N. Agentul economic „Nord" SRL vinde diverse mărfuri de panificație clientului SC „Vest" SRL la preț de vânzare 12.000 lei plus TVA colectată 9 %. Document: Factură fiscală.*

Analiza contabilă: *707 + P → C 12.000 4111 + A → D 13.080*
4427 + P → C 1.080
Analitic: D 4111/Vest SRL 13.080

Formula contabilă			
4111 Clienți	=	%	*13.080*
		707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*	*12.000*
		4427 *TVA colectată*	*1.080*

Operația 5. *15.06.N. Concomitent se descarcă gestiunea de mărfuri pentru mărfurile vândute. Evidența stocurilor se ține la cost de achiziție. Costul de achiziție este stabilit la nivelul valoric total de 8.000 lei. Documente: Factură fiscală, Situație de calcul.*

Analiza contabilă: *607 + A → D 8.000 371 – A → C 8.000*

Formula contabilă			
607 *Cheltuieli privind mărfurile*	=	***371*** *Mărfuri*	*8.000*

Operația 6. *16.06.N. Agentul economic „Nord" SRL acceptă un Bilet la ordin de la clientul SC „Vest" SRL. Biletul la ordin stabilește scadența încasării de la client pentru data de 29.06.N. Se înregistrează*

trecerea creanței anterioare înregistrată la clienți din contul 4111, pe creanță pe bază de efecte comerciale în contul 413. Document: Bilet la ordin.

Analiza contabilă: *4111 – A → C 13.080 413 + A → D 13.080*
Analitic: C 4111/Vest SRL 13.080 D 413/Vest SRL 13.080

Formula contabilă:

413 *Efecte de primit de la clienți*	=	***4111*** *Clienți*	*13.080*

Operația 7. *17.06.N. Agentul economic „Nord" SRL depune Biletul la ordin primit de la client, la bancă, în vederea încasării la scadență. Document: Bilet la ordin.*

Analiza contabilă: *413 – A → C 13.080 5113 + A → D 13.080*
Analitic: C 413/Vest SRL 13.080 D 5113/Vest SRL 13.080

Formula contabilă:

5113 *Efecte de încasat*	=	***413*** *Efecte de primit de la clienți*	*13.080*

Operația 8. *29.06.N. Agentul economic „Nord" SRL încasează în contul de la bancă Biletul la ordin, la scadență. Document: Bilet la ordin, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *5121 + A → D 13.080 5113 – A → C 13.080*
Analitic: C 5113/Vest SRL 13.080

Formula contabilă:

5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***5113*** *Efecte de încasat*	*13.080*

Indicații: *Pentru creanțe obișnuite (clasice) traseul conturilor este: 4111→ încasarea de la client. Pentru creanțe pe efecte comerciale, se face trecerea de pe un cont pe altul cu următorul traseu: 4111→ 413 → 5113 → urmează încasarea.*

De rezolvat: *a. Efectuați operațiile de regularizare TVA și de închidere a conturilor de cheltuieli și venituri. Înregistrați toate operațiile în conturi și analizați datele obținute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneți Aplicația nr.2 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Vânzare către clienți". Atașați înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixați operațiile economice și formulele contabile pe care le-ați învățat.*

APLICAȚIA 3. Operații privind FURNIZORI și CLIENȚI intracomunitari

Operația 1. *01.07.N. O firmă națională înregistrează achiziții de materii prime de la furnizorul extern „A" în valoare de 1.200 de euro și vânzări de mărfuri către clientul extern „B" în valoare de 1.000 euro. Categoriile de bunuri tranzacționate sunt scutite de TVA. Cursul euro la data de 01.07.N. este de 4,62 lei. Documente: Facturi.*

Analiza contabilă: *301 + A → D 5.544 401 + P → C 1200 x 4,62 = 5.544*
Analitic: C 401/Furnizori externi/A 5.544
4111 + A → D 1000 x 4,62 = 4.620 707 + P → C 4.620
Analitic: D 4111/Clienți externi/B 4.620

Formule contabile:

301 *Materii prime*	=	***401*** *Furnizori*	*5.544*
4111 *Clienți*	=	***707*** *Venituri din vânzarea mărfurilor*	*4.620*

Operația 2. *31.07.N. La sfârșitul lunii nu se plătește datoria față de furnizot și nu se încasează creanța de la client. Prin urmare, se actualizează datoria și creanța la cursul valutar de la sfârșitul lunii. Diferențele de curs valutar nefavorabile și favorabile se trec pe cheltuieli și venituri financiare. Cursul de schimb comunicat de BNR este 4,70 lei. Deci, cursul euro a crescut de la 4,62 lei la 4,70 lei.*

Analiza contabilă: *Furnizor: Diferență nefavor.= 1.200 euro x (4,70 – 4,62) = 96*
Client: Diferență favorabilă = 1.000 euro x (4,70 – 4,62) = 80
6651+ A → D 96 401 + P → C 96 4111+ A → D 80 7651 + P → C 80
Analitic: C 401/Furnizori externi/A 96 D 4111/Clienți externi/B 80

Formule contabile:			
6651 *Diferenţe nefavorable de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută*	=	*401 Furnizori*	*96*
4111 Clienţi	=	*7651 Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută*	*80*

Menţiune:*Pentru evidenţa operaţiilor privind furnizorii şi clienţii se mai pot folosi conturile 408 Furnizori-facturi nesosite (P) pentru datorii şi 418 Clienţi – facturi de întocmit (A) pentru creanţe, în care se înregistrează aprovizionări şi vânzări pe bază de Aviz de însoţire a mărfii. TVA aferentă se înregistrează în contul 4428 TVA neexigibilă. După primirea facturii se face trecerea pe conturile obişnuite de furnizori 401 şi clienţi 4111. Totodată se mai face trecerea TVA de pe 4428 TVA neexigibilă pe 4426 TVA deductibilă sau 4427 TVA colectată (după caz). Aceste aspecte sunt prezentate în detaliu în cadrul acestui capitol la Subcap.5.3, Contabilitatea TVA, Aplicaţia nr. 8 - TVA neexigibilă.*

5.2. CONTABILITATEA SALARIILOR

Noţiuni teoretice *Salariul* reprezintă suma de bani pe care o primeşte un salariat pentru munca depusă. Salariatul este persoana încadrată cu contract individual de muncă, pe o perioadă determinată sau nedeterminată. Sumele obţinute din salariu se calculează după formula:

Salariul brut realizat = Salariul de bază + Sporuri şi adaosuri + Indemnizaţii + Stimulente şi premii + Avantaje în natură + Indexări

Salariile brute reprezintă pentru *agentul economic o cheltuială. Angajaţii (salariaţii)* au obligaţia de a plăti la buget diferite contribuţii şi impozite, numite *obligaţii angajaţi (obligaţii salariale).* Diferenţa între salarii brute şi obligaţii angajaţi, formează *salariul net* sau *rest de plată.* Pe Statul de plată, obligaţiile angajaţilor *se reţin (se scad)* de la salariaţi *din salariul brut* şi devin apoi, indirect, obligaţii ale agentului economic pentru virarea la buget sau alte entităţi. Obligaţiile angajaţilor *se suportă* de către angajaţi dar *sunt plătite* de către angajator.

Pe lângă obligaţiile faţă de salariaţi de a plăti salariile, agentul economic mai înregistrează şi *alte obligaţii* privind contribuţii către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale şi alte organisme publice. Salariile de plătit împreună cu obligaţiile faţă de buget, formează pentru agentul economic *obligaţiile angajatorului,* care se înregistrează în corespondenţă cu conturile de *cheltuieli.*

Structura centralizată a principalelor obligaţii faţă de buget şi alte organisme publice, detaliate pe angajator şi angajat, este prezentată la *fig. 5.3.*

Nr. crt.	Obligaţia de plată		Total	Angajator	Angajat
1	Contribuţia de asigurări sociale (CAS)	Condiţii normale de muncă	26,3 %	15,8 %	10,5 %
		Condiţii speciale de muncă	31,3 %	20,8 %	10,5 %
		Condiţii deosebite de muncă	36,3 %	25,8 %	10,5 %
2	Contribuţia de asigurări sociale de sănătate (CASS)		10,7 %	5,2 %	5,5 %
3	Contribuţia pentru asigurările sociale de şomaj (Fond şomaj)		1,0 %	0,5 %	0,5 %
4	Contribuţia pentru asigurarea de accidente de muncă şi boli profesionale (Fond accidente)		0,15 %-0,85 %	0,15 % - 0,85 %	-
5	Contribuţia pentru concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate (Fond concedii medicale)		0,85 %	0,85 %	-
6	Contrbuţia la fondul de garantare a creanţelor sociale (Fond creanţe sociale)		0,25 %	0,25 %	-
7	Impozitul pe salarii		16 %	-	16 %

Fig. 5.3. Structura obligaţiilor faţă de bugetul de stat şi bugetul asigurărilor sociale

• **CAS** este contribuţia la asigurările sociale şi se constituie în datorie faţă de bugetul asigurărilor sociale. Contribuţia este suportată de către *angajaţi* sub formă de CAS individual (10,5 %) şi de către *angajator*. CAS angajator se calculează diferenţiat în funcţie de categoria de muncă (condiţii normale de muncă 15,8 %, condiţii speciale de muncă 20,8 %, condiţii deosebite de muncă 25,8 %). Procentele se aplică la salariile brute.

• **CASS** este contribuţia la asigurările sociale de sănătate şi se constituie în obligaţie faţă de Casa Naţională a Asigurărilor de Sănătate. Se suportă de către *angajaţi* (5,5 %) şi de către *angajator* (5,2 %). Procentele se aplică la salariile brute.

• **Contribuţia la asigurările sociale de şomaj** este o obligaţie faţă de bugetul asigurărilor sociale. Se suportă de către *angajaţi* (0,5 %) şi de către *angajator* (0,5 %). Procentele se aplică la salariile negociate.

• **Impozitul pe salarii** se calculează prin aplicarea cotei unice de 16 % la baza de impozitare. Este o datorie faţă de bugetul statului şi se suportă de către *angajaţi*.

Baza de impozitare = Venit net - Deducerea personală

Deducerea personală se stabileşte diferenţiat în funcţie de nivelul salariului şi numărul persoanelor în întreţinere, conform actelor normative legislative *(OMFP nr. 52/2016; vezi fig.5.7)*. Pentru salariaţii care realizează venituri salariale peste 3.000 lei nu se acordă deducerea personală.

• **Contribuţia pentru asigurarea de accidente de muncă şi boli profesionale** este obligaţie faţă de bugetul asigurărilor sociale. Se calculează prin procent diferenţiat între 0,15 % şi 0,85 % aplicate la fondul de salarii brut, în funcţie de codul CAEN şi clasa de risc în care se încadrează activitatea entităţii. Se suportă de către *angajator*.

• **Contribuţia pentru concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate** calculată în procent de 0,85 % la fondul de salarii brut, din care se plătesc indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate (concedii medicale). Se suportă de către *angajator*.

• **Contribuţia la fondul de garantare a creanţelor sociale** calculată în procent de 0,25 % la fondul de salarii brut. Din acest fond se plătesc creanţe salariale în situaţii speciale sau de insolvenţă. Se suportă de către *angajator*.

• **Alte reţineri** din salariu se referă la reţineri personale ale salariaţilor pentru rate, popriri, chirii, pensii alimentare, imputaţii etc. Ele se constituie în datorii faţă de creditorii respectivi. Se suportă de către *angajaţi*.

• **Avansurile din salarii** sunt o creanţă şi reprezintă sume plătite de către angajator *angajaţilor* cu titlu de avans chenzina I, atunci când plata drepturilor salariale se face în două tranşe: chenzina I (40 % din salariul brut) şi chenzina a II-a (restul de plată).

Detalierea principalelor *obligaţii ale angajaţilor* (ale salariaţilor) *şi obligaţii ale angajatorului* (ale agentului economic) sunt prezentate în tabelul de la *fig. 5.4.*

Structuri	Categorii de obligaţii	Formula contabilă
OBLIGAŢII ANGAJAŢI (salariaţi)	CAS individual = Venit brut x 10,5 %	421 = 4312
	CASS (CAS de sănătate) = Venit brut x 5,5 %	421 = 4314
	Contribuţia la asigurări sociale de şomaj = Salar negociat x 0,5 %	421 = 4372
	Impozit pe salarii (venit bază de calcul x 16 %)	421 = 444
	Alte reţineri personale (rate, popriri etc.)	421 = 427
OBLIGAŢII ANGAJATOR (agent economic)	Salarii brute	641 = 421
	CAS = Total salarii brute x cota (15,8%, 20,8%, 25,8%)	6451 = 4311
	CASS = Total salarii brute x 5,2 %	6453 = 4313
	Contribuţia angajatorului la fondul de şomaj = Total salarii brute x 0,5 %	6452 = 4371
	Contribuţia pentru asigurarea de accidente de muncă şi boli profesionale = Total salarii brute x 0,15 % la 0,85 % (Fond accidente)	6458 = 4381

OBLIGAŢII ANGAJATOR	Contribuţia pentru concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate 0,85 % (Fond concedii medicale)	6458 = 4381
	Contribuţia la Fondul de garantare a creanţelor sociale 0,25 % (Fond creanţe sociale)	6458 = 4381

Fig. 5.4. Tabel obligaţii angajaţi şi angajator

Menţiune: *Categoriile de contribuţii sociale sau impozite şi procentele care se folosesc pentru calculul obligaţiilor, se pot modifica în raport cu modificările intervenite în legislaţia specifică în funcţie de politica economică şi socială a statului.*

Documente specifice Principalele documente în care se înregistrează operaţiile privind salariile sunt: *Condică de prezenţă, Fişă de pontaj, Listă de avans chenzinal, Stat de salarii, Registrul general de evidenţă a salariaţilor, Ordin de plată, Extras de cont.*

Conturi specifice

421 Personal - salarii datorate (P)
425 Avansuri acordate personalului (A)
426 Drepturi de personal neridicate (P)
427 Reţineri din salarii datorate terţilor (P)
431 Asigurări sociale
4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale (P) → CAS Exemplu: 15,8 %
4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale (P) → CAS 10,5 %
4313 Contribuţia angajatorului pentru asig. sociale de sănătate (P) → CASS 5,2 %
4314 Contribuţia angajaţilor pentru asig.sociale de sănătate (P) → CASS 5,5 %
437 Ajutor de şomaj (P)
4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj (P) → Fd. şomaj 0,5 %
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj (P) → Fd. şomaj 0,5 %
438 Alte datorii şi creanţe sociale (A/P)
4381 Alte datorii sociale (P) → Fond accidente Exemplu: 0,15 %, Fond concedii medicale 0,85 %, Fond creanţe sociale 0,25 %.
4382 Alte creanţe sociale (A)
641 Cheltuieli cu salariile personalului (A)
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială (A)
6451 Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale (A) → CAS 15,8 %
6452 Cheltuieli privind contribuţia pentru ajutorul de şomaj (A) → Fd. şomaj 0,5 %
6453 Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (A) → CASS 5,2%
6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială (A) → Fond accidente 0,15 %, Fond concedii medicale 0,85 %, Fond creanţe sociale 0,25 %.

Contul 421 Personal - salarii datorate (P) înregistrează evidenţa decontărilor entităţii privind salariile angajaţilor. Se *creditează* cu obligaţia de plată faţă de salariaţi pentru salariul brut. *Se debitează* cu reţinerile din salarii sub formă de obligaţii ale angajaţilor de plătit către buget şi salariul net de plătit (restul de plată). *Soldul* creditor la sfârşitul lunii N arată restul de plată. După plata salariilor în luna N+1, contul se soldează. Eventualul sold creditor constatat după plata salariilor se trece pe salarii neridicate (cont 426). Astfel, contul 421 trebuie să se soldeze după efectuarea plăţilor pentru salarii *(vezi fig. 5.5.).*

Contul 425 Avansuri acordate personalului (A) înregistrează creanţa faţă de salariaţi cu ocazia acordării avansului privind drepturile salariale. *Se debitează* cu ocazia acordării avansului (425 = 5311 sau 5121) şi *se creditează* cu înregistrarea reţinerii avansului acordat

pe statul de plată (421 = 425). La sfârşitul lunii *se soldează*, cu ocazia înregistrării statului de plată în contabilitate şi înregistrarea reţinerii din salariu.

D(-)	**421 Personal salarii datorate**	(+)C
• **Obligaţii ale angajaţilor reţinute pe Statul de plată** 421 = % 4312 CAS 10,5 % 4314 CASS 5,5 % 4372 Fond şomaj 0,5 % 427 Reţineri personale 444 Impozit pe salarii 425 Avans salarii	• **Obligaţii ale angajatorului pentru total salarii brute** 641 = 421 Salarii brute	
	SpI = Rest de plată (la sfârşitul lunii)	
• **Achitarea restului de plată** 421 = 5121 • **Salarii neridicate (la plata în numerar)** 421 = 426		
	Sf = 0 (la achitarea salariilor în luna următoare)	

Fig. 5.5. Structura contului 421 Personal – salarii datorate

Contul 426 Drepturi de salarii neridicate (P) înregistrează operaţii generate de neridicarea la termen a salariilor când *plata* se face în *numerar*. Se *creditează* cu evidenţierea salariilor neridicate (421 = 426) şi în paralel depunerea la termen a banilor la bancă (581 = 5311 şi 5121 = 581). Se *debitează* cu ocazia ridicării banilor de la bancă şi depunerea lor în casierie (581 = 5121 şi 5311 = 581) urmată de plata salariilor restante (426 = 5311). *Soldul final* creditor arată salarii neridicate.

Conturile: 431 Asigurări sociale (P), **437 Ajutor de şomaj** (P), **438 Alte datorii şi creanţe sociale** (P), **444 Impozitul pe venituri de natura salariilor** (P), **427 Reţineri din salarii datorate terţilor** (P), înregistrează obligaţiile angajaţilor şi ale angajatorilor către buget privind contribuţii şi impozite aferente salariilor. Conturile sintetice de gradul I *se detaliază* pe conturi gradul II în funcţie de felul obligaţiei (vezi Plan de conturi – anexă manual). Se *creditează* cu obligaţiile de plată şi *se debitează* cu plata obligaţiilor prin bancă. *Soldurile finale* creditoare arată obligaţii neplătite *(vezi fig.5.6).*

D(-)	**Conturi de obligaţii 4311 , 4312 , 4313 , 4314, 4371, 4372, 4381, 444 , 427**	(+)C
• **plata obligaţiilor prin bancă** D C Obligaţii = 5121 angajaţi şi angajatori	• **obligaţii ale angajaţilor** D C 421 = Obligaţii • **obligaţii ale angajatorului** D C Cheltuieli = Obligaţii	
	SfC = obligaţii datorate şi neplătite	

Fig. 5.6. Funcţiunea conturilor de obligaţii angajaţi şi angajatori

Reguli de contabilizare SALARII: Obligaţiile angajaţilor *se înregistrează în corespondenţă cu contul 421 Personal - salarii datorate iar* ***obligaţiile angajatorilor*** *se înregistrează în corespondenţă cu conturile de cheltuieli.* ***Conturile*** *care înregistrează obligaţiile angajaţilor sunt* ***simbolizate*** *cu cifre pare*

iar pentru obligațiile angajatorilor cu cifre impare. ***Salariile datorate angajaților*** *se stabilesc la sfârșitul lunii curente iar plata salariilor se face în luna următoare. Din această cauză, contul 421 Personal – salarii datorate, prezintă la sfârșitul lunii curente sold final creditor, care reflectă restul de plată.* ***Restul de plată*** *se calculează ca și diferență între salarii brute ale angajaților și obligații sociale plus impozit pe salarii plus rețineri din salarii (după caz).* ***Contul 421*** *Personal-salarii datorate, se soldează în luna următoare, după plata salariilor. De asemenea,* ***conturile*** *în care se înregistrează* ***obligațiile angajaților și angajatorului*** *către bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale, au sold final creditor la sfârșitul lunii curente, care reflectă datoriile de plătit. Aceste conturi se soldează în luna următoare când odată cu plata salariilor către angajați, se plătesc la buget contribuțiile sociale și impozitul pe salarii, precum și alte datorii față de diverși creditori.* ***Deducerea personală*** *se calculează în funcție de numărul persoanelor aflate în întreținerea angajatului. Calculul se face după un algoritm specific stabilit de legislație și este structurat pe trei tranșe: I. Salarii până la 1.500 lei, pentru care se stabilesc deduceri în sume fixe, II. Salarii între 1.501 și 3.000 lei, pentru care se stabilesc deduceri în sume degresive, III. Salarii peste 3.001 lei, pentru care nu se acordă deduceri personale (vezi fig.5.7). Deducerea personală se calculează prin rotunjire la 10 lei, în sensul că fracțiunile sub 10 lei se majorează la 10 lei.* ***Calculele în Statul de plată*** *privind venitul brut lunar, obligațiile angajaților, angajatorilor și a restului de plată se fac prin rotunjire la 1 leu fără subdiviziuni, în sensul că fracțiunile de peste 50 de bani inclusiv, se rotunjesc în sus iar cele sub 50 de bani se rotunjesc în jos, se neglijează .*

DEDUCEREA PERSONALĂ

Tranșe salarii	Fără persoane în întreținre	Cu 1 persoană în întreținere	Cu 2 persoane în întreținere	Cu 3 persoane în întreținere	Cu 4 sau mai multe persoane în întreținere
Până la 1.500 lei	300	400	500	600	800
De la 1.001 la 3.000	300 x [1 – (VBL – 1500) / 1500]	400 x [1 – (VBL – 1500) / 1500]	500 x [1 – (VBL – 1500) / 1500]	600 x [1 – (VBL – 1500) / 1500]	800 x [1 – (VBL – 1500) / 1500]
Peste 3.001	0	0	0	0	0

Fig.5.7. Calcul Deducerea personală conform OMFP 52/2016

Unde: VBL = Venit brut lunar

Mențiune: *Pentru stabilirea deducerilor personale aferente fiecărui angajat, alături de algoritmul de calcul prezentat mai sus la fig.5.7, mai poate fi folosită susa bibliografică „OMFP 52/2016 – Anexa 1 Calculator pentru determinarea deducerilor personale lunare", unde este prezentat un tabel în care valoarea deducerilor este gata calculată pe tranșe de venituri și numărul persoanelor în întreținere.*

APLICAȚIA 4. Operații privind salariile

Agentul economic „Calitatea" SRL cu obiect de activitate comerț produse nealimentare, calculează și înregistrează Statul de salarii pe luna mai, exercițiul N. Pe baza Statului de salarii (document Stat de plată întocmit în figura următoare nr.5.8.) se stabilesc obligațiile angajatorului și ale angajaților. La scadență (8 iunie N), entitatea plătește prin contul de la bancă salariile angajaților, obligațiile față de bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale și alți terți.

Se dă: SiD 5121 50.000 SiC 1012 5.000 SiC 5191 45.000

Operația 1. *31.05.N. Înregistrare obligații angajator. Documente: Stat de salarii, Situație de calcul.*

Analiza contabilă:	*641 + A → D*	*11.000*	*421 + P → C*	*11.000*
	6451 + A → D	*1.738*	*4311 + P → C*	*1.738*
	6453 + A → D	*572*	*4313 + P → C*	*572*
	6452 + A → D	*55*	*4371 + P → C*	*55*
	6458 + A → D	*139*	*4381 + P → C*	*139*

Analitic: C 4381/Fond accidente 17 C 4381/Fond concedii medicale 94
C 4381/Fond creanțe sociale 28

Formule contabile:

641 *Cheltuieli cu salariile personalului*	=	***421*** *Personal - salarii datorate*	*11.000*
6451 *Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale*	=	***4311*** *Contribuția unității la asigurările sociale*	*1.738*
6453 *Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*	=	***4313*** *Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*	*572*
6452 *Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de șomaj*	=	***4371*** *Contribuția unității la fondul de șomaj*	*55*
6458 *Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială*	=	***4381*** *Alte datorii sociale*	*139*

Operația 2. *31.05.N. Înregistrare obligații angajați. Document: Stat de salarii.*

Analiza contabilă:	*421 - P → D*	*3.341*	*4314 + P → C*	*607*
	427 + P → C	*300*	*4372 + P → C*	*57*
	4312 + P → C	*1.157*	*444 + P → C*	*1.220*

Formula contabilă:

421 Personal - salarii datorate	=	*%*	*3.341*
		427 Rețineri din salarii datorate terților	*300*
		4312 Contribuția personalului la asigurările sociale	*1.157*
		4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	*607*
		4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj	*57*
		444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	*1.220*

SC Nord SRL

STAT DE SALARII pe luna mai N

Nr. crt.	Numele şi prenumele	Venit brut	CAS 10,5 %	CASS 5,5 %	Fond şomaj 0,5 %	VENIT NET	Deducerea personală*	Venit bază de calcul	Impozit	Alte reţineri*	Rest de plată
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Popescu Ion	1.800	189	99	9	1.503	320	1.183	189	-	1.314
2	Bratu Elena	1.500	158	83	8	1.251	800	451	72	-	1.179
3	Ionescu Vasile	2.700	284	149	14	2.253	60	2.193	351	-	1.902
4	Pop Marian	1.900	200	105	10	1.585	370	1.215	194	300	1.091
5	Olteanu Dana	3.100	326	171	16	2.587	-	2.587	414	-	2.173
TOTAL		11.000	1.157	607	57	9.179	1.490	7.629	1.220	300	7.659
Cont		ct.421	ct.4312	ct.4314	ct.4372	-	-	-	ct.444	ct.427	ct.421

OBLIGAŢII ANGAJATOR datorate bugetului asigurărilor sociale

Nr.crt.	Denumirea obligaţiei	Cota	Baza de calcul	Suma	Cont
1	CAS	15,80 %	11.000	1.738	4311
2	CASS	5,20 %	11.000	572	4313
3	Fond şomaj	0,50 %	11.000	55	4371
4	Fond accidente	0,15 %	11.000	17	4381
5	Fond concedii medicale	0,85 %	11.000	94	4381
6	Fond creanţe sociale	0,25 %	11.000	28	4381
TOTAL		22,75 %	x	2.504	

Fig. 5.8. Stat salarii şi Centralizator obligaţii angajator

Reguli contabilizare document STAT DE SALARII.* *La **Deducerea personală** se ţine cont de următoarele date: Popescu Ion are 1 persoană în întreţinere, Bratu Ioana are 4 persoane în întreţinere, Ionescu Vasile nu are persoane în întreţinere, Pop Marian are 2 persoane în întreţinere, Olteanu Dana nu are persoane în întreţinere.* * *La **Alte reţineri** se înregistrează pentru Pop Marian o poprire în sumă de 300 lei. Se verifică **corelaţiile** atât pe fiecare rând (pe salariaţi) pe orizontală cât şi pe rândul de la total: **Venit net** (col.6) = Venit brut (col.2) – [CAS 10,5 % (col.3) + CASS 5,5 % (col.4) + Fond şomaj 0,5 % (col.5)]. **Coloanele**: col. 6 Venit net, col.7 Deducerea personală şi col.8 Venit bază de calcul, nu se scad din salariu, ele sunt doar mărimi de calcul pentru determinarea Impozitului pe salariu. **Venit bază de calcul** (col.8) = Venit net (col.6) – Deducerea personală (col.7). **Impozit** (col.9) = Venit bază de calcul (col.8) x 16 %. **Rest de plată** (col.11) se poate calcula prin două modalităţi: a) Rest de plată (col.11) = Venit net (col.6) – Impozit (col.9) – Alte reţineri (col.10) sau b) Rest de plată (col.11) = Venit brut (col.2) – CAS 10,5 % (col.3) – CASS 5,5 % (col.4) - Fond de şomaj (col.5) – Impozit (col.9) – Alte reţineri (col.10).*

***Menţiune:** După înregistrarea operaţiilor nr.1 şi nr.2 în conturi, se observă la **contul 421** Personal – salarii datorate, că Soldul final creditor la sfârşitul lunii curente de 7.659 lei este Restul de plată. De asemenea **soldurile creditoare** ale conturilor care reflectă **obligaţiile angajaţilor şi ale angajatorului**, reprezintă datoriile de plătit către bugetul de stat (impozitul pe salariu) şi bugetul asigurărilor sociale (CAS angajat şi angajator, CASS angajat şi angajator, Fond de şomaj angajat şi angajator) cât şi faţă de creditorul Asociaţia de proprietari în favoarea căruia s-a instituit poprirea. **Conturile de cheltuieli** prezintă sold debitor şi trebuiesc închise la sfârşitul lunii prin contul 121 Profit sau pierdere.*

Operaţia 3. *31.05.N. Închiderea conturilor de cheltuieli.*

Analiza contabilă: *641 - A → C 11.000 | 6453 – A → C 572*
6451 – A → C 1.738 | 6458 – A → C 139
6452 – A → C 55 | 121 A/P → D 13.504

Formula contabilă:

121 *Profit sau pierdere*	=	%	
		641 *Cheltuieli cu salariile personalului*	*13.504*
		6451 *Contribuţia unităţii la asigurările sociale*	*11.000*
		6452 *Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj*	*1.738*
		6453 *Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*	*55*
		6458 *Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială*	*572*
			139

Operaţia 4. *08.06.N. Plata salariilor prin card bancar. Documente: Stat salarii, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *421 - P → D 7.659 | 5121 - A → C 7.659*

Formula contabilă

421 *Personal - salarii datorate*	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*7.659*

Menţiune: *În acest moment se soldează contul 421 Personal – salarii datorate.*

Operaţia 5. *08.06.N. Plata prin virament bancar a obligaţiilor angajaţilor şi angajatorului faţă de bugetul de stat şi bugetul asigurărilor social precum şi faţă de creditor pentru Reţineri din salarii datorate terţilor (poprire). Documente: Stat salarii, Ordine de plată, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *427 - P → D 300 | 4371 - P → D 55*
4311 - P → D 1.738 | 4372 - P → D 57
4312 - P → D 1.157 | 4381 - P → D 139
4313 - P → D 572 | 444 - P → D 1.220
4314 - P → D 607 | 5121 - A → C 5.845

Formula contabilă:

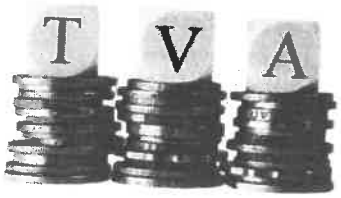
		%	
427 *Reţineri din salarii datorate terţilor*	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*5.845*
4311 *Contribuţia unităţii la asigurările sociale*			*300*
4312 *Contribuţia personalului la asigurările sociale*			*1.738*
4313 *Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*			*1.157*
4314 *Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate*			*572*
4371 *Contribuţia unităţii la fondul de şomaj*			*607*
4372 *Contribuţia personalului la fondul de şomaj*			*55*
4381 *Alte datorii sociale*			*57*
444 *Impozitul pe venituri de natura salariilor*			*139*
			1.220

De rezolvat: *a. Efectuaţi înregistrările în conturi. Comparaţi datele obţinute la sfârşitul lunii curente şi după plata salariilor şi obligaţiilor. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr.4 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Salarii". Ataşaţi Statul de plată multiplicat xerox şi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

Evenimentele şi tranzacţiile desfăşurate într-o entitate generează şi *alte operaţii privind decontările cu personalul*: indemnizaţii pentru concediu de odihnă, indemnizaţii pentru incapacitate temporară de muncă, premii, indexări, avantaje în natură, tichete de masă, contribuţii la fonduri de pensii facultative, contribuţii la prime de asigurare voluntară de sănătate, alte drepturi în bani şi în natură datorate de entitate personalui pentru munca prestată.

5.3. CONTABILITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Noţiuni teoretice *Taxa pe valoarea adăugată (TVA)* este un *impozit general*, care se stabileşte asupra operaţiunilor privind transferul proprietăţii bunurilor şi se aplică asupra *valorii adăugate* la fiecare stadiu al circuitului economic. La noi în ţară se foloseşte *cota standard* de 20 %, *cotă redusă* de 9 % şi alte cote diferenţiate pentru anumite categorii de activităţi facilitate de politica economică a statului. Cota redusă se aplică pentru materii prime şi produse de panificaţie, medicamente, cărţi, cazare unităţi hoteliere, intrare muzee etc. TVA de plată sau TVA de recuperat se stabileşte la sfârşitul fiecărei luni sau periodic. Plata TVA sau recuperarea TVA, se face lunar sau trimestrial, în conformitate cu reglementările legislative. Pentru unele unităţi, opţional, *exigibilitatea TVA* se stabileşte la încasarea facturii. TVA se *plăteşte* la bugetul de stat trimestrial iar pentru achiziţii intracomunitare şi cifră de afaceri mare se plăteşte lunar. Unele unităţi sunt *scutite* de TVA: agenţi aconomici cu cifră de afaceri mică, activităţi administrative, de învăţământ, ştiinţifice, culturale, etc.



Facultativ: *În literatura de specialitate, evidenţiem două modele de calcul a TVA, modelul teoretic şi modelul practic.* ***Modelul teoretic*** *este un model de principiu utilizat pentru înţelegerea mecanismului de calcul a TVA. Astfel, valoarea adaăgată (VA) este echivalentă cu diferenţa între preţul sau valoarea vânzărilor (Pv) şi preţul sau valoarea cumpărărilor (Pc). Formulele de calcul sunt: VA = Pv – Pc ; T x VA = cota x VA = cota (Pv – Pc).* ***Modelul practic*** *derivă din modelul teoretic şi se bazează pe calcul separat al TVA deductibilă şi TVA colectată. Astefel, formulele de calcul sunt: TVA de plată = cota (Pv – Pc) = (cota x Pv) – (cota x Pc), unde: cota x Pv = TVA colectată iar cota x Pc = TVA deductibilă. Înlocuind în formulă, avem: TVA de plată = TVA colectată – TVA deductibilă. Acest raţionament se dezvoltă pentru două situaţii: a) Când TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă şi rezultă TVA de plată. b) Când TVA deductibilă este mai mare dacât TVA colectată şi rezultă TVA de recuperat.*

Documente specifice Operaţiile privind TVA sunt cuprinse în diverse docu mente de aprovizionare şi vânzare în funcţie de sectorul de activitate: *Factură fiscală, Bon fiscal, Raport fiscal, Jurnal aprovizionări, Jurnal vânzări, Decont TVA, Declaraţii fiscale, Situaţii calcul, etc.*

Conturi specifice

442 Taxa pe valoarea adăugată

4423	*TVA de plată (P)*
4424	*TVA de recuperat (A)*
4426	*TVA deductibilă (A)*
4427	*TVA colectată (P)*
4428	*TVA neexigibilă (A/P)*

Contul 4426 TVA deductibilă (A) înregistrează evidenţa TVA aferentă aprovizionărilor. Se *debitează* cu înregistrarea TVA aferentă aprovizionărilor şi se *creditează* prin compensare cu TVA colectată sau TVA de recuperat. La sfârşitul lunii se *soldează*.

Contul 4427 TVA colectată (P) înregistrează evidenţa TVA aferentă vânzărilor. Se *creditează* cu înregistrarea TVA aferentă vânzărilor şi se *debitează* prin compensare cu TVA deductibilă sau TVA de plată. La sfârşitul lunii se *soldează*.

Cont 4423 TVA de plată *(P)* înregistrează datoria fiscală pe care entitatea o are faţă de bugetul statului, atunci când TVA colectată depăşeşte TVA deductibilă. Se *creditează* cu obligaţia de plată şi se *debitează* cu plata datoriei sau compensarea cu TVA de recuperat pe perioada anterioară. *Soldul final* este creditor şi arată obligaţia neplătită.

Contul 4424 TVA de recuperat (A) înregistrează evidența creanței față de bugetul statului, atunci când TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată. Se *debitează* cu înregistrarea sumei de încasat și se *creditează* cu încasarea sumei sau compensarea cu TVA de plată aferentă perioadei anterioare. *Soldul final* este debitor și arată sume de încasat.

Contul 4428 TVA neexigibilă *(A/P)* înregistrează TVA în situațiile când nu a devenit exigibilă ca fiind generată de operații cu particularități cum ar fi: aplicarea sistemului fiscal „TVA la încasare", mărfuri în comerțul cu amănuntul, livrări de produse fără factură etc. Este un *cont bifuncțional* și poate avea *sold final* debitor sau creditor (după caz). La momentul exigibil, TVA neexigibilă se transformă fie în TVA deductibilă fie în TVA colectată (după caz).

Mențiune: *Contul de gradul unu 442 Taxa pe valoare adăugată, este un cont neoperațional, adică nu poate fi folosit pentru alcătuirea formulelor contabile ci numai conturile dezvoltătoare, conturile sintetice de gradul doi.*

APLICAȚIA 5. Taxa pe valoarea adăugată – Cazul I când rezultă TVA de plată

Agentul economic „Creta" SRL desfășoară activitate de producție. La începutul lunii mai exercițiul N, prezintă următoarea situație:

Se dă: SiD 5121 70.000 SiC 1012 5.000 SiC 5191 65.000

În cursul lunii mai se desfășoară evenimente și tranzacții:

Operația 1. *05.05.N. Agentul economic se aprovizionează de la diverși furnizori cu materii prime în valoare de 30.000 lei, materiale auxiliare 5.000 lei. TVA aferentă aprovizionărilor 20 % . Documente: Factură fiscală, Notă de recepție și de constatare de diferențe.*

Analiza contabilă: *301 + A → D 30.000 4426 + A → D 7.000*
3021 + A → D 5.000 401 + P → C 42.000

Formulă contabilă			
%	=		
301 *Materii prime*		***401*** *Furnizori*	*42.000*
3021 *Materiale auxiliare*			*30.000*
4426 *TVA deductibilă*			*5.000*
			7.000

Operația 2. *07.05.N. Agentul economic se aprovizionează de la diverși furnizori cu materii prime de panificație la preț de achiziție 17.000 lei. TVA aferentă aprovizionării 9 %. Documente: Factură fiscală, Notă de recepție și de constatare de diferențe.*

Analiza contabilă: *301 + A → D 17.000 401 + P → C 18.530*
4426 + A → D 1.530

Formulă contabilă			
%	=		
301 *Materii prime*		***401*** *Furnizori*	*18.530*
4426 *TVA deductibilă*			*17.000*
			1.530

Mențiune: *În perioada 08.05.N – 20.05.N, materiile prime și materialele consumabile se dau în consum secțiilor de producție, operații înregistrate în formulele contabile aferente. Din secțiile de producție se obțin diverse produse finite nealimentare și alimentare, opera-ții înregistrate în formulele contabile aferente. Aceste operații au fost studiate anterior la temele privind materii prime și produse finite. Operațiile nu implică înregistrarea de TVA.*

Operația 3. *21.05.N. Agentul economic vinde unor clienți diverse produse finite nealimentare în valoare de 45.000 lei plus TVA aferentă vânzărilor de 20 % și produse alimentare în valoare de 22.000 lei plus TVA aferentă vânzării de 9 %.*

Analiza contabilă: *7015 + P → C 67.000*
4427 + P → C 10.980 (45.000 x 20 %) + (22.000 x 9 %)
4111 + A → D 77.980

Formulă contabilă

4111 *Clienți*	=	%	*77.980*
		7015 *Venituri din vânzarea produselor finite*	*67.000*
		4427 *TVA colectată*	*10.980*

Mențiune: *Concomitent se înregistrează descărcarea gestiunilor de produse finite cu formulele contabile specifice. Această operație a fost studiată anterior la tema privind produse finite și nu implică înregistrarea de TVA.*

Operația 4. *31.05.N. La sfârșitul lunii se regularizează situația TVA și se stabilește TVA de plată sau de încasat, după caz. Documente: Decont TVA, Situație calcul, Declarații fiscale.*
Varianta 1. *Compensare TVA colectată cu TVA deductibilă și înregistrare la TVA de plată prin formule contabile simple. Compensarea se face până la nivelul sumei celei mai mici dintre cele două categorii de TVA, TVA deductibilă și TVA colectată*

Decont TVA:

TVA colectată	*10.980*	*(cont 4427)*	
TVA deductibilă	*8.530*	*(cont 4426)*	*(7.000 + 1.530)*
TVA de plată	*2.450*	*(cont 4423)*	

TVA col. > TVA ded. ⇒ TVA de plată

Analiza contabilă: *4427 - P → D 8.530 4426 - A → C 8.530*

Formula contabilă

4427 *TVA colectată*	=	***4426*** *TVA deductibilă*	*8.530*

După înregistrarea acestei operații în conturi, unul din cele două conturi se soldează. În cazul nostru se soldează contul 4426 TVA deductibilă. Celălalt cont 4427 TVA colectată prezintă un sold creditor de 2.450 lei (RC 10.9800 – RD 8.530), care se trece pe TVA de plată.

Analiza contabilă: *4427 - P → D 2.450 4423 + P → C 2.450*

Formula contabilă

4427 *TVA colectată*	=	***4423*** *TVA de plată*	*2.450*

După înregistrarea acestei operații în conturi, se soldează și contul 4427 TVA colectată și se transferă suma asupra contului 4423 TVA de plată, care va avea un sold creditor de 2.450 lei.

Operația 5. *31.05.N. Se achită TVA de plată prin contul de la bancă.*

Analiza contabilă: *4423 - P → D 2.450 5121 – A → C 2.450*

Formula contabilă

4423 *TVA de plată*	=	***5121*** *Conturi la bănci în lei*	*2.450*

După înregistrarea acestei operații în conturi, se soldează și contul 4423 TVA de plată. ***Mențiune:*** *Obligația TVA se achită de obicei trimestrial. În exemplul anterior, din punct de vedere didactic (legătura între operații), TVA s-a achitat la sfârșitul lunii.*

Varianta 2. *31.03.N. Compensare TVA colectată cu TVA deductibilă și înregistrare la TVA de plată, prin formulă contabilă compusă.*

Analiza contabilă: *4427 - P → D 10.980 4426 - A → C 8.530*
4423 + P → C 2.450

Formula contabilă

4427 *TVA colectată*	=	%	*10.980*
		4426 *TVA deductibilă*	*8.530*
		4423 *TVA de plată*	*2.450*

Indicații: *Se observă că cele couă categorii de TVA care trebuie să se soldeze sunt cu semnul minus, respectiv TVA colectată și TVA deductibilă iar TVA care rezultă numită TVA de plată este cu semnul plus. După același raționament se face analiza contabilă și atunci când rezultă TVA de recuperat, TVA deductibilă și TVA colectată sunt cu minus iar TVA de recuperat este cu semnul plus. La stabilirea formulei contabile privind regularizare TVA, întotdeauna TVA colectată de debitează iar TVA deductibilă se creditează (indiferent de varianta folosită).*

De rezolvat: *Efectuați înregistrările în conturile de TVA și analizați corelațiile dintre conturi.*

APLICAȚIA 6. Operații privind Taxa pe valoarea adăugată – Cazul al II-lea când rezultă TVA de recuperat

Agentul economic „Logos" SRL desfășoară activitate de comerț cu amănuntul. Evaluarea se face la preț de vânzare cu amănuntul. La începutul lunii mai exercițiul N, prezintă următoarea situație:

Se dă: SiD 5121 40.000 SiC 1012 4.000 SiC 5191 36.000

În cursul lunii mai se desfășoară evenimente și tranzacții:

Operația 1. *07.05.N. Agentul economic se aprovizionează de la furnizori cu diverse mărfuri în valoare de 26.000 lei. TVA aferentă aprovizionărilor 20 %. Documente: Factură fiscală, Notă de recepție și de constatare de diferențe.*

Analiza contabilă: *371 + A → D 26.000 401 + P → C 31.200*
4426 + A → D 5.200

Formulă contabilă

%	=		
371 Mărfuri		*401 Furnizori*	*31.200*
4426 TVA deductibilă			*26.000*
			5.200

Mențiune: *În continuare, la recepție se include în prețul mărfurilor adaos comercial și TVA neexigibilă. Aceste operații au fost studiate anterior la tema privind mărfurile și nu implică înregistrarea de TVA.*

Operația 2. *10.05.N. Agentul economic vinde în numerar mărfuri în valoare de 21.000 lei inclusiv TVA aferentă vânzării 20 %. Documente: Bon fiscal, Monetar, Registru de casă.*

Analiza contabilă: *707 + P → C 17.500 5311 + A → D 21.000*
4427 + P → C 3.500 (21.000 x 20/120)

Formula contabilă

5311 Casa în lei	=		
		%	
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	*21.000*
		4427 TVA colectată	*17.500*
			3.500

Operația 3. *31.05.N. Regularizare situație TVA la sfârșitul lunii.*

Decont TVA:

TVA colectată 3.500 (cont 4427)
TVA deductibilă 5.200 (cont 4426)
TVA de recuperat 1.700 (cont 4424)

TVA ded. > TVA col. ⇒ TVA de recuperat

Analiza contabilă: *4427 - P → D 3.500 4426 - A → C 5.200*
4424 + A → D 1.700

Formula contabilă

%	=		
4427 TVA colectată		*4426 TVA deductibilă*	*5.200*
4424 TVA de recuperat			*3.500*
			1.700

Mențiune: *Concomitent se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute. Această operație a fost studiată anterior la tema privind mărfurile și implică numai TVA neexigibilă.*

Operația 4. *31.05.N. Se încasează TVA de recuperat prin contul de la bancă.*
Analiza contabilă: *5121 + A → D 1.700 4424 – A → C 1.700*
Formula contabilă

5121 *Conturi la bănci în lei*	=	***4424*** *TVA de recuperat*	*1.700*

Mențiune: *TVA de recuperat se încasează de obicei trimestrial. În exemplul anterior, din punct de vedere didactic (legătura între operații), TVA s-a încasat la sfârșitul lunii.*
De rezolvat: *Efectuați înregistrările în conturile de TVA și analizați corelațiile dintre conturi.*

APLICAȚIA 7. Operații privind Taxa pe valoarea adăugată – Cazul al III-lea
Compensări între TVA de plată și TVA de recuperat.
Reguli de contabilizare: *Regularizarea situației TVA la sfârșitul lunii se face cumulat de la începutul anului. În fiecare lună se cumulează situația TVA de la sfârșiul lunii curente cu situația TVA de la sfârșitul lunii anterioare. Etapele de contabilizare sunt:*

a. *Se stabilește situația TVA la sfârșitul lunii curente, când rezultă TVA de plată sau TVA de recuperat.*
b. *Se cumulează (se compară) situația TVA a lunii curente (TVA de plată sau de recuperat), cu situația lunii precedente (TVA de plată sau TVA de recuperat).*
c. *Din comparația situației TVA aferentă lunii curente cu situația TVA a lunii anterioare, rezultă TVA de plată sau TVA de recuperat la sfârșitul perioadei.*

Exemplu: *Agentul economic „Alfa" SRL prezintă următoarea situație a TVA în cursul trimestrului al II-lea exercițiul N:*

SITUAȚIE TVA pe trimestrul al II-lea exercițiul N

Data	Perioada anterioară		Luna curentă				Cumulat	
	TVA de plată	TVA de recup.	TVA colect.	TVA deduc.	TVA de plată	TVA de recup.	TVA de plată	TVA de recup.
30.04.	-	10.000	20.000	50.000	-	30.000	-	40.000
31.05.	-	40.000	70.000	10.000	60.000	-	20.000	-
30.06.	20.000	-	20.000	35.000	-	15.000	5.000	-

Formule contabile:

30 aprilie • *luna curentă* % = *4426* *50.000*
4427 *20.000*
4424 *30.000*

Concluzii: *TVA de recuperat curentă 30.000 se adaugă la TVA de recuperat anterioară 10.000 și rezultă TVA de recuperat 40.000 (SfD 4424).*

31 mai • *luna curentă* *4427* = % *70.000*
4426 *10.000*
4423 *60.000*

• *compensare* *4423* = *4424* *40.000*

Concluzii: *TVA de plată curentă 60.000 se compensează cu TVA de recuperat anterioară 40.000 și rămâne TVA de plată 20.000 (SfC 4423)*

30 iunie • *luna curentă* % = *4426* *35.000*
4427 *20.000*
4424 *15.000*

• *compensare* *4423* = *4424* *15.000*

Concluzii: *TVA de recuperat curentă 15.000 se compensează cu TVA de plată anterioară 20.000 şi rămâne TVA de plată 5.000 (SfC 4423). În final am avut la începutul trimestrului TVA de recuperat 10.000 lei iar la sfârşitul trimestrului avem TVA de plată 5.000.*
De rezolvat: *Efectuaţi înrgistrările în conturi. Analizaţi corelaţiile dintre sume.*

APLICAŢIA 8 **Operaţii privind Taxa pe valoarea adăugată – cazul înregistrării de TVA neexigibilă.**

Agentul economic „Epsilon" SRL se aprovizionează cu mărfuri de la diverşi furnizori pe bază de Aviz de însoţire a mărfii în sumă de 15.000 lei, TVA 20 %. Ulterior se primeşte factura pentru mărfurile aprovizionate, la aceeaşi valoare ca şi în aviz.
Operaţia 1. *05.03.N. Aprovizionare mărfuri de la furnizor. Document: Aviz de însoţire a mărfii, Notă de recepţie şi de constatare de diferenţe.*

Analiza contabilă:

371 + A → D	*15.000*	*408 + P → C*	*18.000*
4428 A/P → D	*3.000*		

Formulă contabilă

%	=	***408*** *Furnizori – facturi nesosite*	*18.000*
371 *Mărfuri*			*15.000*
4428 *TVA neexigibilă*			*3.000*

Operaţia 2. *12.03.N. Primirea facturii, operaţie prin care furnizorii trec de pe contul 408 pe contul 401 precum şi regularizarea TVA prin trecerea de la TVA neexigibilă la TVA deductibilă. Document: Factură fiscală.*

Analiza contabilă:

408 - P → D	*18.000*	*401 + P → C*	*18.000*
4428 A/P → C	*3.000*	*4426 + A → D*	*3.000*

Formule contabile

408 *Furnizori – facturi nesosite*	=	***401*** *Furnizori*	*18.000*
4426 *TVA deductibilă*	=	***4428*** *TVA neexigibilă*	*3.000*

Menţiune 1: *În situaţia în care la recepţie valoarea facturii ar fi mai mare sau mai mică decât valoarea avizului, formulele contabile sunt aceleaşi cu operaţia 2 iar cu diferenţele rezultate se corectează conturile: 371, 4426 şi 401.*
Menţiune 2: *La vânzări pe bază de Aviz de însoţire a mărfii se procedează similar, prin trecerea clienţilor de pe contul 4111 pe 418 iar TVA trece de pe TVA neexigibilă pe TVA colectată.*
De rezolvat: *a. Efectuaţi înrgistrările în conturi. Analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţiile de la nr.5 la nr. 8 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „TVA". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

LECTURĂ FACULTATIVĂ

APLICAŢIA 9. **Aplicarea sistemului fiscal „TVA la încasare"**

Menţiune: *Conform actualelor reglementări legislative,* ***opţional*** *pentru unele unităţi, cu cifră de afaceri mai mică (sub 2.250.000 lei), TVA de plată devine exigibilă după plata facturii de către client şi încasarea ei de către furnizor. Prin urmare, atât la vânzare cât şi la aprovizionare se înregistrează TVA aferentă pe TVA neexigibilă iar după încasarea facturii se face trecerea de pe TVA neexigibilă pe TVA colectată sau deductibilă, după caz. Astfel, la vânzarea către clienţi, în contabilitatea* ***furnizorului****, se înregistrează TVA aferentă vânzării pe TVA neexigibilă (cont 4428) iar după încasarea facturii se face trecerea de pe TVA neexigibilă (cont 4428) pe TVA colectată (cont 4427). La aprovizionarea de la furnizori, în contabilitatea* ***clientului****, se înregistrează TVA aferentă aprovizionării pe TVA neexigibilă (cont 4428) iar după plata facturii se face trecerea de pe TVA neexigibilă (cont 4428) pe TVA deductibilă (cont 4426).*

Enunț: *La data de 15 mai exercițiul N, agentul economic „Alfa", vinde mărfuri clientului „Beta" în valoare de 40.000 lei. TVA aferentă 20 %, Plata prin bancă a facturii de către client și încasarea facturii de către furnizor, se efectuează în data de 25.05.N. Tranzacția are loc prin credit comercial clasic.*

Operația 1. *15.05.N.*

a. *În contabilitatea FURNIZORULUI „Alfa" se înregistrează VÂNZAREA mărfurilor către clientul „Beta". Document: Factură fiscală.*

Analiza contabilă: *707 + P → C 30.000 4111 + A → D 36.000*
4428 A/P → C 6.000

Formula contabilă

4111 Clienți	=	**%**	***36.000***
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	***30.000***
		4428 TVA neexigibilă	***6.000***

b. *În contabilitatea CLIENTULUI „Beta" se înregistrează APROVIZIONAREA cu mărfuri de la furnizorul „Alfa". Documente: Factură fiscală, Notă de recepție și constatare de diferențe.*

Analiza contabilă: *371 + A → D 30.000 401 + P → C 36.000*
4428 A/P → D 6.000

Formulă contabilă

%	=	***401 Furnizori***	***36.000***
371 Mărfuri			***30.000***
4428 TVA neexigibilă			***6.000***

Operația 2. *25.05.N. Clientul „Beta" plătește furnizorului „Alfa" mărfurile aprovizionate. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*

a. *În contabilitatea CLIENTULUI „Beta" se înregistrează PLATA facturii fiscale către furnizorul „Alfa".*

Analiza contabilă: *5121 - A → C 36.000 401 – P → D 36.000*

Formula contabilă

401 Furnizori	=	***5121 Conturi la bănci în lei***	***36.000***

Concomitent se face trecerea de pe TVA neexigibilă pe TVA deductibilă aferentă aprovizionării.

Analiza contabilă: *4428 A/P → C 6.000 4426 + A → D 6.000*

Formula contabilă

4426 TVA deductibilă	=	***4428 TVA neexigibilă***	***6.000***

b. *În contabilitatea FURNIZORULUI „Alfa" se înregistrează ÎNCASAREA facturii fiscale de la clientul „Beta".*

Analiza contabilă: *5121 + A → D 36.000 4111 – A → C 36.000*

Formula contabilă

5121 Conturi la bănci în lei	=	***4111 Clienți***	***36.000***

Concomitent se face trecerea de pe TVA neexigibilă pe TVA colectată aferentă vânzării.

Analiza contabilă: *4428 A/P → D 6.000 4427 + P → C 6.000*

Formula contabilă

4428 TVA neexigibilă	=	***4427 TVA colectată***	***6.000***

Concluzii: *După plata facturii de către client și încasarea facturii de către furnizor, TVA deductibilă aferentă aprovizionărilor se debitează și TVA colectată aferentă vânzărilor se creditează iar contul 4428 TVA neexigibilă se soldează.*

De rezolvat: *Efectuați înregistrările în conturile aferente și analizați datele din conturi.*

5.4. CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE PROFIT ŞI A ALTOR IMPOZITE ŞI TAXE

Noţiuni teoretice În sens general, *impozitul* este o contribuţie bănească *obligatorie*, cu titlu *nerambursabil* şi *fără contraprestaţie directă*. Impozitul se *datorează*, conform legii, *bugetului de stat* de către persoanele fizice şi juridice pentru veniturile pe care le obţin sau bunurile pe care le posedă. Ele se concretizează pentru entitate în *datorii fiscale* către bugetul de stat sau bugete locale. *Structura impozitelor* este prezentată la *fig. 5.9.*

Fig.5.9. Clasificarea impozitelor

Impozitul pe profit este un impozit direct perceput entităţilor care obţin profit numiţi contribuabili. El se calculează prin aplicarea unei cote unice de 16 % asupra bazei de impozitare (profit fiscal). Microîntreprinderile pot opta pentru stabilirea obligaţiei de plată sub formă de *impozit pe venit.*

Impozitul pe salarii este un impozit direct plătit de persoane fizice care obţin venituri de natura salariilor prin intermediul agenţilor economici. El se calculează prin aplicarea unei cote unice de 16 % asupra bazei de impozitare.

Impozitul pe dividende este un impozit direct plătit de agenţii economici care repartizează profit sub formă de dividende prin aplicarea unei cote de 5 % asupra dividendelor brute.

Impozitele şi taxele locale sunt impozite directe plătite de persoane fizice şi juridice către bugetele locale. În categoria lor intră: impozitul pe clădiri, impozitul pe teren, taxa asupra mijloacelor de transport, taxa pentru folosirea mijloacelor de publicitate etc. Ele se colectează prin diverse metode de impunere în funcţie de categoria lor.

Accizele sunt impozite indirecte, taxe de consumaţie plătite de agenţii economici care comercializează sau importă produse cu o cerere mare şi neelastică: alcool, cafea, produse de tutun, benzină, motorină, produse de lux, etc.

a. IMPOZITUL PE PROFIT

Noţiuni teoretice *Impozitul pe profit* (Ip) se calculează lunar sau trimestrial şi se înregistrează ca şi o *datorie fiscală* faţă de bugetul statului la entităţile *care obţin profit. Impozitul pe profit* se stabileşte după următoarea *formulă de calcul*:

$$\mathbf{Ip = Rf \times cota}$$

unde: ***Rf*** *= Rezultat fiscal sau Baza de impozitare*

Rezultat fiscal (Rf) se stabileşte după următoarea *formulă de calcul*:

$$\mathbf{Rf = PB + CN - Df}$$

unde: ***PB = Profit brut*** *= Veniturile totale (VT) - Cheltuieli totale (CT)*

***CN = Cheltuieli nedeductibile fiscal** = Cheltuieli care nu se iau în calculul impozitului pe profit (cheltuieli care nu sunt recunoscute ca fiind generatoare de venituri care au legătură cu profitul). Exemple: amenzi, penalităţi, depăşiri la cheltuielile de protocol faţă de limitele stabilite prin lege, depăşiri la cheltuieli de sponsorizare sau mecenat, perisabilităţi care depăşesc limitele legale, cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate anterior, etc.*

***Df = Deduceri fiscale** = venituri neimpozabile, precum şi alte elemente care diminuează rezultatul fiscal. Deducerile fiscale se concertizează în sume care se scad din profitul brut. Exemple: dividende încasate de la altă societate, constituirea şi majorarea rezervelor legale, pierderea fiscală din anii precedenţi care se va recupera din profitul obţinut în perioadele următoare, etc.*

***Facultativ:** Formula de calcul a Rezultatului fiscal rezultă din următorul raţionament matematic: PB = VT– CT ; Rf = (VT– Df) – (CT – CN) = VT – Df – CT + CN= VT– CT + CN – Df =PB+CN - Df*

În vederea determinării Profitului fiscal, cheltuielile nedeductibile fiscal (CN) se adună în formula de calcul a Profitului fiscal pentru a compensa scăderea (deducerea) lor anterioară la calculul Profitului brut (PB) în cadrul cheltuielilor totale (CT). Cheltuielile cu impozitul pe profit înregistrate anterior se includ în Cheltuielile nedeductibile fiscal (CN) şi se adună la Profitul contabil brut cumulat (PB) din acelaşi raţionament.

***Calculul Rezultatului fiscal** (Rf) se face **cumulat** de la începutul anului până la sfârşitul trimestrului de calcul pentru toate elementele de calcul, respectiv: venituri totale cumulate, cheltuieli totale cumulate, cheltuieli nedeductibile fiscal cumulate, deductibilităţi fiscale cumulate.

***Calculul impozitului pe profit** (Ip) se stabileşte **cumulat** de la începutul anului până la sfârşitul trimestrului de calcul. Impozitul pe profit se *plăteşte* trimestrial la bugetul de stat, în sumă efectivă sau estimată sub formă de avans faţă de datele anului precedent.

Conturi specifice

441 Impozit pe profit/venit (P)
4411 Impozit pe profit (P)
4412 Impozit pe venit (P)
691 Cheltuieli cu impozitul pe profit (A)
698 Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus (A)

Contul 4411 Impozitul pe profit este un cont *de pasiv* care înregistrează în *credit* obligaţia de plată la bugetul de stat pentru impozitul datorat iar în *debit* plata obligaţiei. *Soldul final creditor* arată obligaţii neplătite. Dacă rezultă *Soldul final debitor* arată obligaţii plătite în plus, care devin creanţe faţă de buget. **Contul 4412 Impozit pe venit** (P) se referă la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, care optează pentru această categorie de impozit.

Contul 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit este un cont de *activ* care evidenţiază în *debit* înregistrarea de cheltuieli cu impozitul pe profit. Se *creditează* cu decontarea cheltuielilor asupra contului 121 Profit sau pierdere. *Nu prezintă sold* la sfârşitul perioadei. **Contul 698 Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus** (A) se utilizează pentru înregistrarea cheltuielilor cu impozitul pe venitul microîntreprinderilor precum şi alte impozite şi taxe. Funcţionează similar contului 691.

APLICAŢIA 10. Operaţii privind impozitul pe profit

Agentul economic „Gama" SRL prezintă la începutul exerciţiului N, următoarele solduri iniţiale:

SiD 5121 40.000 SiC 1012 6.000 SiC 5191 34.000

În cursul exerciţiuli N, înregistrează următoarele venituri şi cheltuieli prezentate în următorul Document centralizator:

Perioada	Venituri totale (Vt)	Cheltuieli totale (Ct)	Rezultat contabil (Rezultat brut)
Trimestrul I	35.000	20.000 *	+ 15.000 (profit)
Trimestrul al II-lea	40.000	30.000	+ 10.000 (profit)
Cumulat trim.I + II	75.000	50.000	+ 25.000 (profit)
Trimestrul al III-lea	28.000	25.000	+ 3.000 (profit)
Cumulat trim.I + II + III	103.000	75.000	+ 28.000 (profit)
Trimestrul al IV-lea	37.000	25.000	+ 12.000 (profit)
Cumulat trim.I + II + III + IV	140.000	100.000	+ 40.000 (profit)

* *Din totalul cheltuielilor suma de 700 lei o reprezintă amenzi plătite*

Rezolvare:

REGISTRUL JURNAL CENTRALIZATOR exercițiul N

Ex.N. Perioada	Explicația	Formule contabile	Sume
Trim.I	Înregistrare operații: • Obligația de plată • Închiderea contului 691 • Plată impozit pe profit Calcul Impozit pe profit: PB = VT – CT = 35.000 – 20.000 = 15.000 Rf = PB + CN = PB + Amenzi = 15.000 + 700 = 15.700 Ip calculat = Rf x cota = 15.700 x 16 % = 2.512 Ip datorat = 2.512; Ip plătit tr.I = 2.512 P net = PB – Ip = 15.000 – 2.512 = 12.488 (SfC 121 la 31.03.N)	691 = 4411 121 = 691 4411 = 5121	2.512 2.512 2.512
Trim.II	Înregistrare operații: • Obligația de plată • Închiderea contului 691 • Plată impozit pe profit Calcul Impozit pe profit: PB = VT cumulate – CT cumulate = 75.000 – 50.000 = 25.000 Rf = PB + CN = PB + Amenzi + Cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate anterior = 5.000 + 700 + 2.512 = 28.212 Ip calculat = Rf x cota = 28.212 x 16 % = 4.514 Ip datorat = Ip calculat – Ip plătit anterior = 4.514 – 2.512 = 2.002; Ip plătit tr.II = 2.002 P net = PB – Ip cumul = 25.000 – (2.512+2.002) = 20.486 (SfC 121 la 30.06.N)	691 = 4411 121 = 691 4411 = 5121	2.002 2.002 2.002
Trim.III	Înregistrare operații: • Obligația de plată • Închiderea contului 691 • Plată impozit pe profit Calcul Impozit pe profit: PB = VT cumulate – CT cumulate = 103.000 – 75.000 = 28.000 Rf = PB + CN = PB + Amenzi + Cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate anterior = 28.000 + 700 + 2.512 + 2.002 = 33.214 Ip calculat = Rf x cota = 33.214 x 16 % = 5.314	691 = 4411 121 = 691 4411 = 5121	800 800 800

	Ip datorat = Ip calculat – Ip plătit anterior = 5.314 – (2.512 + 2.002) = 800 *Ip plătit tr.III = 800* *P net = PB – Ip cumul = 28.000 – (2.512+ 2.002+ 800) = 22.686 (SfC 121 la 30.09.N)*		
Trim.IV	*Înregistrare operații:* • *Constituire rezerve legale* • *Obligația de plată* • *Închiderea contului 691* *Calcul Rezerve legale = 5 % x PB = 5 % x 40.000 = 2.000 sau 20 % x Capital social = 20 % x 6.000 = 1.200* *Se alege suma de 1200* *Calcul Impozit pe profit:* *PB = VT cumulate – CT cumulate = 140.000 – 100.000 = 40.000* *Rf = PB + CN – Df = PB + Amenzi + Cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate anterior – Rezerve legale = 40.000 + 700 + 2.512 + 2.002 + 800 – 1.200 = 44.814* *Ip calculat = Rf x cota = 44.814 x 16 % = 7.170* *Ip datorat = Ip calculat – Ip plătit anterior = 7.170 – (2.512 + 2.002 + 800) = 1.856* *P net = PB – Ip cumul = 40.000 – (2.512 + 2.002 + 800 + 1.856) = 32.830 (SfC 121 la 31.12.N)*	*129 = 1061* *691 = 4411* *121 = 691*	*1.200* *1.856* *1.856*

Înregistrarea în conturi *(selectiv):*

D(-)	**4411 Impozitul pe profit**		(+)C
Trim.I. Plată obligație	*2.512*	*Trim.I. Înregistrare obligație*	*2.512*
Trim.II. Plată obligație	*2.002*	*Trim.II. Înregistrare obligație*	*2.002*
Trim.III. Plată obligație	*800*	*Trim.III. Înregistrare obligație*	*800*
		Trim.IV. Înregistrare obligație	*1.856*
RD	*5.314*	*RC*	*7.170*
TSD	*5.314*	*TSC*	*7.170*
		SfC (Impozit de plătit)	*1.856*

D(+)	**691 Cheltuieli cu impozitul pe profit**		(-)C
Trim.I. Înreg. cheltuieli impozit	*2.512*	*Trim.I. Închidere cont cheltuieli*	*2.512*
Trim.II. Înreg. cheltuieli impozit	*2.002*	*Trim.II. Închidere cont cheltuieli*	*2.002*
Trim.III. Înreg. cheltuieli impozit	*800*	*Trim.III. Închidere cont cheltuieli*	*800*
Trim.IV. Înreg. cheltuieli impozit	*1.856*	*Trim.II. Închidere cont cheltuieli*	*1.856*
RD	*7.170*	*RC*	*7.170*
TSD	*7.170*	*TSC*	*7.170*

De rezolvat: *a. Efectuați înregistrările în conturile 121 și 5121. Analizați corelațiile dintre conturi și sumele aferente. b. Treceți Aplicația nr.10 în Registrul - jurnal portofoliu.*

b. ALTE IMPOZITE ŞI TAXE

În această categorie cuprindem impozit pe salarii *(cont 444 Impozit pe venituri de natura salariilor)*, impozit pe dividende, impozite şi taxe locale, accize *(cont 446 Alte impozite şi taxe)*. Conturile specifice sunt conturi de pasiv şi funcţionează similar conturilor de datorii fiscale.

APLICAŢIA 11. Operaţii privind alte impozite şi taxe

Agentul economic „Crişul" prezintă următoarele solduri iniţiale:

SiD 5121 75.000, SiC 1012 15.000, SiC 421 40.000, SiC 457 20.000

La sfârşitul trimestrului I, exerciţiul N, înregistrează următoarele obligaţii de plată: impozit pe salarii 4.300, impozit pe dividende 1.000, impozit pe clădiri 2.000, impozit pe teren 1.000, accize 3.500. Ulterior datoriile se plătesc din contul de la bancă.

***Operaţia 1.** 31.03.N. Înregistrarea datoriilor din impozite şi taxe.*

• *impozit pe salarii*	*421 = 444*	*4.300*
• *impozit pe dividende*	*457 = 446*	*1.000*
• *impozit pe clădiri, teren şi accize*	*635 = 446*	*6.500*

***Operaţia 2.** 25.04.N. Plata datoriilor din contul de la bancă.*

%	=	*5121*	*11.800*
444			*4.300*
446			*7.500*

***De rezolvat:** Efectuaţi înregistrările în conturile de obligaţii privind impozite şi taxe.*

5.5. CONTABILITATEA ALTOR DECONTĂRI CU TERŢII

Alte operaţii privind datorii sau creanţe în relaţiile cu terţi se referă la:

- decontări cu acţionarii/asociaţii, înregistrate în conturile *456 Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul (A/P) şi 4551 Acţionari/asociaţi – conturi curente (P)*
- debitori, înregistraţi în contul *461 Debitori diverşi (A)*
- creditori, înregistraţi în contul *462 Creditori diverşi (P)*
- operaţii de regularizare, înregistrate în conturile *471 Cheltuieli înregistrate în avans (A)* şi *472 Venituri înregistrate în avans (P)*

Funcţionarea conturilor se desfăşoară după regulile generale ale conturilor de creanţe şi datorii.

APLICAŢIA 12. Operaţii privind alte decontări cu terţii

Agentul economic „Bistriţa" SRL, înregistrează următoarele operaţii prezentate în Registrul-jurnal centralizator privind alte decontări cu terţii (fig.5.10):

SC „Bistriţa" SRL ***REGISTRU JURNAL CENTRALIZATOR***

Nr. op.	*Denumirea operaţiei*	*Formula contabilă*	*Sume*
1	*Subscriere capital*	*456 = 1011*	*40.000*
2	*Încasare aport în numerar şi transfer de capital*	*5311 = 456* *1011 = 1012*	*5.000* *5.000*
3	*Depunere numerar în casierie de către administrator pentru acoperirea unor cheltuieli de constituire*	*5311 = 4551*	*1.500*
4	*Restituirea parţială a sumei depuse de către administrator*	*4551 = 5311*	*700*

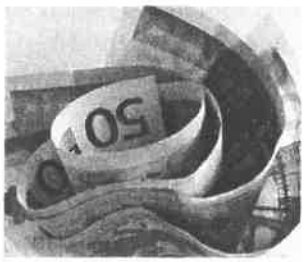
5	*Vânzarea de imobilizări corporale unui terț*	*461 = %* *7583* *4427*	*24.000* *20.000* *4.000*
6	*Încasare debitor din vânzări imobilizări*	*5121 = 461*	*24.800*
7	*Înregistrarea obligației față de un terț creditor pentru servicii de comision*	*622 = 462*	*2.000*
8	*Plata obligației față de creditor*	*462 = 5121*	*2.000*
9	*Înregistrare plată abonamente pe un an la diverse publicații economice (exercițiul N)*	*% = 5311* *471* *4426*	*1.440* *1.200* *240*
10	*Includerea lunară a cheltuielilor cu abonamente pe cheltuieli curente (exercițiul N+1)*	*628 = 471*	*100*
11	*Încasare anticipată chirie pe 6 luni (exercițiul N)*	*4111 = %* *472* *4427*	*3.600* *3.000* *600*
12	*Includerea lunară a chiriei încasate pe venituri curente (exercițiul N+1)*	*472 = 706*	*500*

Fig.5.10. Registrul-jurnal centralizator privind alte decontări cu terții

***De rezolvat**: a. Efectuați analiza contabilă a operațiilor din Registrul centralizator. b. Treceți Aplicațiile nr.11 și 12 în Registrul-jurnal portofoliu.*

5.6. CONTABILITATEA SUBVENȚIILOR

Noțiuni teoretice *Subvențiile*, în sens general, reprezintă sume primite cu titlu *gratuit, nerambursabile și nepurtătoare de dobândă*. Ele *sunt primite* de la stat, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale. În categoria subvențiilor se cuprind *subvenții aferente activelor* și *subvenții aferente veniturilor (fig.5.10)*.



Subvențiile aferente activelor sunt alocări de resurse financiare în scopul procurării de imobilizări. Acordarea subvențiilor aferente activelor impune *condiția* ca unitatea beneficiară de subvenții să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate.

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate celelalte subvenții înafară de subvenții pentru active. Ele se mai numesc subvenții de exploatare. În general, subvențiile aferente veniturilor se folosesc pentru *acoperirea unor cheltuieli* care susțin o activitate necesară economiei și a cărei finanțare depășește puterea economică a unui agent economic sau în scopul creșterii profitabilității activității. De regulă, se folosesc în domeniile industriei, agricultură, protecția mediului, servicii, comerț etc.

Conturile aferente subvențiilor evidențiază *distinct* subvenții guvernamentale, împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții, alte sume primite cu caracter de subvenții. Sumele *de primit* sau *primite* se înregistrează separat în contabilitate. Recunoașterea veniturilor din subvenții se realizează pe parcursul perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze. În categoria subvențiilor se recunosc și *donațiile pentru investiții,* precum și *plusurile de inventar* la imobilizări corporale și necorporale.

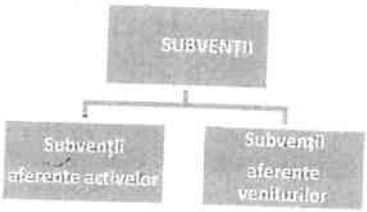


Fig.5.10. Clasificarea subvenţiilor

Conturi specifice

445 Subvenţii (A)
- *4451 Subvenţii guvernamentale (A)*
- *4452 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii (A)*
- *4458 Alte sume primite cu caracter de subvenţii (A)*

475 Subvenţii pentru investiţii (P)
- *4751 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii (P)*
- *4752 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii (P)*
- *4753 Donaţii pentru investiţii (P)*
- *4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)*
- *4758 Alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii (P)*

741 Venituri din subvenţii de exploatare (P)

7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii (P)

Contul 445 Subvenţii (A) înregistrează *evidenţa decontărilor* privind subvenţiile de la buget sau provenite din fonduri nerambursabile, concretizate în sume de primit iar apoi sume primite. Se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II pe categorii de subvenţii. Se *debitează* cu subvenţia de primit şi se *creditează* cu subvenţia primită efectiv. *Soldul final* debitor arată subvenţia de primit.

Contul 475 Subvenţii pentru investiţii (P) evidenţiază *subvenţiile aferente activelor*. Se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II pe categorii de subvenţii. Se *creditează* cu subvenţiile primite sau de primit, precum şi cu donaţii sau plusuri de inventar. Se *debitează* cu valoarea amortizării trecută la venituri din subvenţii. *Soldul final* creditor arată subvenţiile nevirate la venituri.

Contul 741 Venituri din subvenţii de exploatare (P) înregistrează *evidenţa subvenţiilor aferente veniturilor* cuvenite entităţii. Se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II pe categorii de subvenţii. Se *creditează* cu subvenţiile primite sau de primit. Se *debitează* prin încorporarea veniturilor în rezultate în corespondeţă cu contul 121 Profit sau pierdere. *Se soldează* la sfârşitul perioadei. **Contul 7584 Venituri din subvenţii de investiţii** (P) înregistrează *subvenţiile aferente activelor*. Se *creditează* cu veniturile înregistrate şi se *debitează* prin încorporarea în rezultate. *Se soldează* la sfârşitul perioadei.

Reguli de contabilizare: *În cazul subvenţiilor aferente activelor, înregistrările contabile se efectuează mai întâi în contul 445, apoi sunt trecute prin contul 475 şi după aceea se trec la venituri, cont 7584. În cazul subvenţiilor aferente veniturilor, înregistrările contabile trec din contul 445 în contul de venituri 741.*

APLICAȚIA 13. Operații privind subvențiile

Agentul economic „Napoca" SA primește aprobarea pentru o subvenție guvernamentală în vederea procurării unui utilaj pentru operații de depoluare în sumă de 70.000 lei. Ulterior primește suma de 70.000 lei în contul de la bancă. Utilajul achiziționat, este folosit în procesul de producție și se amortizează cu un nivel al amortizării de 600 lei pe lună. Agentul economic mai primește o subvenție pentru compensarea consumului de apă.în sumă de 8.000 lei. De asemenea primește prin donație un brevet în valoare de 5.000 lei. Cu ocazia operației de inventariere se înregistrează plus de inventar la un aparat de măsură și control în valoare de 3.000 lei.

***Operația 1.** 01.03.N. Înregistrarea subvenției de primit, pentru achiziționarea unui utilaj.*

***Analiza contabilă:** 4451 + A → D 70.000 4751 + P → C 70.000*

Formula contabilă:

***4451** Subvenții guvernamentale*	=	***4751** Subvenții guvernamentale pentru investiții*	*70.000*

***Operația 2.**15.03.N. Primirea efectivă a subvenției în contul de la bancă.*

***Analiza contabilă:** 5121 + A → D 70.000 4451 - A → C 70.000*

Formula contabilă:

***5121** Conturi la bănci în lei*	=	***4451** Subvenții guvernamentale*	*70.000*

***Operația 3.** 31.03.N.După inregistrarea achiziției utilajului și contabilizarea amor tizării se înregistrează trecerea la venituri a cotei-părți aferente amortizării lunare*

***Analiza contabilă:** 4751 - P → D 600 7584 + P → C 600*

Formula contabilă:

***4751** Subvenții guvernamentale pentru investiții*	=	***7584** Venituri din subvenții pentru investiții*	*600*

***Mențiune:** Această înregistrare se repetă în fiecare lună până la nivelul sumei de 70.000*

***Operația 4.** 01.04 – 05.04.N. Se înregistrează subvenția de primit și primirea subvenției referitoare la consumul tehnologic de apă. Subvenția este acordată drept compensare pentru cheltuielile deja efectuate în cursul exercițiului.*

***Analiza contabilă:** 4458 + A → D 8.000 7416 + P → C 8.000*
5121 + A → D 8.000 4458 – A → C 8.000

Formule contabile:

***4458** Alte sume primite cu caracter de investiți*	=	***7416** Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare*	*8.000*
***5121** Conturi la bănci în lei*	=	***4458** Alte sume primite cu caracter de investiții*	*8.000*

***Operația 5.** 20.04.N. Primirea sub formă de donație a unui brevet.*

***Analiza contabilă:** 205 + A → D 5.000 4753 + P → C 5.000*

Formula contabilă:

***205** Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare*	=	***4753** Donații pentru investiții*	*5.000*

***Operația 6.** 25.04.N. Înregistrare plus de inventar la un aparat de măsură și control.*

***Analiza contabilă:** 2132 + A → D 3.000 4754 + P → C 3.000*

Formula contabilă:

***2132** Aparate și instalații de măsurare, control și reglare*	=	***4754** Plusuri de inventar de natura imobilizărilor*	*3.000*

***De rezolvat:** a. Efectuați înrgistrările în conturi. Analizați datele obținute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneți Aplicația nr.13 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Subvenții". Atașați înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixați operațiile economice și formulele contabile pe care le-ați învățat.*

Evenimentele şi tranzacţiile desfăşurate într-o entitate generează şi *alte operaţii privind terţii:* decontări între entităţile afiliate, asociate sau controlate în comun, decontări din operaţii în participaţie, decontări în cadrul unităţii, decontări din operaţii în curs de clarificare, etc.

5.7. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR

În anumite situaţii reversibile, creanţele faţă de clienţi sau faţă de debitori nu se mai pot încasa datorită insolvabilităţii sau falimentului, situaţie care determină înregistrarea de ajustări. *Ajustările pentru deprecierea creanţelor* se calculează ca şi diferenţă între valoarea contabilă a creanţei (mai mare) şi valoarea actuală (mai mică). Evidenţa se realizează cu ajutorul conturilor specifice din *Grupa 49 Ajustări pentru deprecierea creanţelor.*

APLICAŢIA 14. **Operaţii privind ajustări pentru deprecierea creanţelor**

Operaţia 1: *30.12.N. Agentul economic „Târnava" SRL înregistrează ajustare pentru deprecierea creanţelor - clienţi în valoare de 2.800 lei.*

Analiza contabilă: *491 + P → C 2.800 6814 + A → D 2.800*

Formula contabilă:

6814 *Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante*	=	***491*** *Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi*	*2.800*

De rezolvat: *a. Efectuaţi operaţia de închidere a contului de cheltuieli. Înregistraţi operaţiile în conturi şi analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr.14 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Ajustări creanţe". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

√ ***Altfel:*** *Conturile de terţi sunt de 2 categorii: creanţe şi datorii. Conturile de creanţe ocupă o pondere mai mică în clasa de conturi. Conturile de creanţe, se debitează cu înregistrarea creanţei şi se creditează cu înasarea ei. Cea mai mare parte din clasa de conturi sunt conturile de datorii. Se creditează cu înregistrarea datoriei şi se debitează cu plata ei.*

Rezumat

Realţiile de decontare cu terţii înregistrează evenimentele şi tranzacţiile generate de aprovizionări, vânzări, salarii, impozite şi taxe, decontări cu acţionarii sau asociaţii, cu debitori şi creditori diverşi, operaţii de regularizare, operaţii privind subvenţiile, etc. Contabilizarea acestor operaţii determină instituirea de creanţe şi stabilirea de datorii în relaţiile cu terţii: furnizori, clienţi, personal, bugetul statului şi a asigurărilor sociale, entităţi afiliate, asociate sau controlate în comun, asociaţi sau acţionari, debitori şi creditori diverşi. Creanţele se înregistrează în conturi specifice de activ iar datoriile în conturi specifice de pasiv. Conturile de activ înregistrează în debit instituirea creanţelor iar în credit încasarea lor. Soldul final arată creanţe neîncasate. Conturile de pasiv înregistrează în credit datoriile de plătit iar în debit plata datoriilor. Soldul final creditor arată obligaţii de plătit, restante. Creanţele şi datoriile se evaluează la valoarea nominală. La sfârşitul exerciţiului, cu ocazia inventarierii se pot înregistra ajustări pentru deprecierea creanţelor.

Termeni cheie

- *furnizori*
- *clienți*
- *efecte comerciale*
- *CAS*
- *CASS*
- *fond de șomaj*
- *deducere personală*
- *impozit pe salarii*
- *TVA deductibilă*
- *TVA colectată*
- *TVA de plată*
- *TVA de recuperat*
- *TVA neexigibilă*
- *impozit pe profit*
- *subvenții*

De rezolvat: *Analizați definițiile termenilor cheie. Poate veți dori să adăugați unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixați cuvintele și expresiile pe care le-ați învățat.*

Mic dicționar

- **credit comercial** - formă de împrumut practicată între vânzător și cumpărător atunci când vânzarea bunurilor materiale este făcută pe credit între cei doi parteneri comerciali iar plata se face ulterior.
- **terți** - în sens general, care vine în al treilea rând sau al treilea; în sens contabil, reprezintă relațiile de decontare cu furnizori, clienți, bugetul statului și asigurărilor sociale, salariați, creditori, debitori etc.
- **debitori diverși** – creanțe din alte activități dinafara entității și care nu privesc activitatea de bază.
- **efecte comerciale** – titluri de valaore negociabile pe termen scurt sau imediat, care atestă datorii sau creanțe, în cadrul relațiilor comerciale cu furnizorii sau clienții.

5.8. LABORATOR TEHNOLOGIC - Terți

Agentul economic „Nord" SRL cu activitate de producție, prezintă la începutul lunii martie, exercițiul N, următoarele solduri inițiale:

SiD 5121	*45.000*	*SiC 401/Mecanica*	*5.000*
SiD 5311	*3.000*	*SiC 401/Oțelul*	*7.000*
SiD 4111/Olt	*1.400*	*SiC 403/Calitatea*	*15.000*
SiD 4111/Jiul	*35.000*	*SiC 404/Cuprom*	*8.000*
SiC 1012	*6.000*	*SiC 446/Impozit clădiri*	*600*
		SiC 5191	*42.800*

În cursul lunii martie N, au loc următoarele evenimente și tranzacții:

Operația 1. *03.03.N. Se înregistrează obligația de plată față de furnizorul „CONEL" SA pentru consumul de energie electrică 800 lei, plus TVA deductibilă 20 %. Document: Factură fiscală.*

Operația 2. *05.03.N. Se plătește prin bancă la scadență Biletul la ordin emis anterior în favoarea furnizorului „Calitatea" SRL în valoare de 15.000 lei. Documente: Bilet la ordin, Extras de cont.*

Operația 3. *08.03.N. Se acceptă de la clientul „Jiul" SRL pentru produsele finite vândute anterior, un Bilet la ordin în valoare de 35.000 lei, cu scadența în data de 25.03.N. Document: Bilet la ordin.*

Operația 4. *09.03.N. Se depune la bancă Biletul la ordin emis de către clientul „Jiul" SRL în vederea încasării la scadență. Document: Bilet la ordin.*

Operația 5. *10.03.N. Aprovizionare de la furnizorul „Sigma" SRL cu diverse materii prime 60.000 lei, materiale auxiliare 3.000 lei, TVA deductibilă 20 %. Documente: Factură fiscală, Notă de recepție și constatare de diferențe, Fișa de magazie.*

Operația 6. 11.03.N. Se dau în consum secțiilor de producție materii prime în valoare de 25.000 lei și materiale auxiliare în valoare de 1.000 lei.Document: Bon de consum, Fișa de magazie.
Operația 7. 15.03.N. Se înregistrează datoria pentru reparațiile curente efectuate de furnizorul „Stal"SRL în valoare de 700 lei, plus TVA deductibilă 20 %. Documente: Factură fiscală, Proces verbal de recepție reparații.
Operația 8. 20.03.N. Se obțin produse finite în valoare de 32.000 lei la cost efectiv, care se predau magaziei de produse finite. Document: Bon de predare, transfer, restituire, Fișa de magazie.
Operația.9. 21.03.N. Se înregistrează vânzare de produse finite clientului „Bega" SRL în valoare de 70.000 lei, plus TVA colectată 20 %. Concomitent se descarcă gestiunea de produse finite la cost efectiv de 32.000 lei. Documente: Factură fiscală, Notă de livrare, Situație de calcul.
Operația 10. 22.03.N. Se încasează în numerar creanța aferentă clientului „Olt"SRL reprezentând vânzarea anterioară. Documente: Factură fiscală, Chitanță, Registru de casă.
Operația 11. 25.03.N. Se încasează la scadență în contul de la bancă, Biletul la ordin emis de către clientul „Jiul" SRL. Documente: Bilet la ordin, Extras de cont.
Operația 12. 26.03.N. Se plătesc din contul de la bancă următorii furnizori: Mecanica SRL, Oțelul SRL, CONEL SA, Cuprom SRL. Documente: Ordine de plată, Extras de cont.
Operația 13. 27.03.N. Se plătește prin virament impozitul pe clădiri datorat bugetului local în valoare de 600 lei. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.
Operația 14. 31.03.N. Se întocmește Statul de salarii pe luna martie pentru cinci angajați, cunoscând următoarele date ale angajaților: 1) Haiduc Ioan - salariu brut 1.800 lei, deducerea personală 320 lei, 2) Ionescu Dan - salariul brut 1.500 lei, deducerea personală 600 lei, 3) Damian Ioana - salariul brut 2.300, deducerea personală 240, popriri 200 lei, 4) Popescu Vasile – salariul brut 2.100, deducerea personală 480, 5) Bratu Gheorghe – salariul brut 2.800, deducerea personală 80 . Înregistrați în contabilitate: a) obligații angajator, b) obligații angajați. Documente: Stat de salarii, Situație de calcul.
Operația 15. 31.03.N. Regularizare TVA la sfârșitul lunii și stabilire TVA de plată sau de încasat, după caz Documente: Jurnal pentru aprovizionări, Jurnal pentru vânzări, Decont TVA, Declarații fiscale.
Operația 16. 31.03.N. Se închid conturile de cheltuieli și venituri și se determină rezultatul brut. Se înregistrează datoria privind impozitul pe profit și închiderea contului de cheltuieli aferent. Se calculează impozitul pe profit net.

conturi 32

De rezolvat: Efectuați analiza contabilă, întocmiți Registrul - jurnal pe luna martie N, înregistrați în conturile sintetice și analitice. Elaborați Balanța de verificare sintetică cu 4 serii de egalități la sfârșitul lunii martie. Elaborați Balanța de verificare analitică pe solduri a conturilor de clienți și furnizori, la sfârșitul lunii martie. Stabiliți corelația dintre Registrul - jurnal și Balanța de verificare.

Operația 14. 08.04.N. Se înregistrează următoarelor plăți prin contul bancar: a) salariile către angajați, b) obligațiile angajatorului către bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale și alți terți. Documente: Stat de salarii, Ordine de plată, Extras de cont.
Operația 15. 25.04.N. Se plătesc din contul bancar obligațiile fiscale: TVA de plată și impozit pe profit. Documente: Ordine de plată, Extras de cont.

Alternativ: Introduceți datele de intrare din aplicație în programul de contabilitate și elaborați în sistem informatic următoarele documente: Registrul jurnal, Cartea mare, Balanța de verificare. Comparați datele obținute prin prelucrarea informatică cu datele obținute în cazul prelucrării manuale.

5.9. TESTE – Terţi

1. Stabiliţi informaţiile corecte care completează spaţiile libere:

   Furnizorii reprezintă.....(1).....iar clienţii reprezintă.....(2).....pe care le angajează agentul economic în relaţiile cu terţii, cu ocazia desfăşurării operaţiilor de .....(3) .....şi .....(4) .....

2. Caracterizaţi efectele comerciale.

3. Prezentaţi conţinutul economic şi funcţia conturilor de furnizori şi clienţi.

4. Formula contabilă 401 = 403 reprezintă:

   a. Înregistrea obligaţiei de plată faţă de furnizorii de imobilizări
   b. Emiterea unui Bilet la ordin în favoarea furnizorului de stocuri
   c. Plată furnizori de stocuri
   d. Depunerea unui Bilet la ordin la bancă în vederea încasării

5. Scrieţi numărul operaţiei economice şi completaţi formula contabilă aferentă:

   1. Aprovizionare piese de schimb de la furnizori
   2. Vânzare produse finite pe factură
   3. Încasarea de către furnizor a unui Bilet la ordin la scadenţă
   4. Plată furnizori de imobilizări

6. Scrieţi litera corespunzătoare fiecărui enunţ (a, b, c, d) şi notaţi în dreptul ei litera A, dacă apreciaţi că răspunsul este adevărat sau litera F, dacă apreciaţi că răspunsul este fals.

   a. Contul 403 Efecte de plătit se foloseşte în contabilitatea furnizorului.
   b. Rulajul creditor al contului 7015 Venituri din vânzarea produselor finite arată valoarea vânzărilor fără TVA.
   c. Contul 401 Furnizori, înregistrează datoria aferentă imobilizărilor.
   d. Creditarea contului 371 Mărfuri se face cu ocazia descărcării gestiunii de mărfuri

   Pentru variantele false se cere argumentarea răspunsurilor, care se referă la enunţarea acestor variante în formă adevărată sau corectă.

7. Enumeraţi obligaţiile angajatorului şi ale angajaţilor faţă de bugetul de stat şi bugetul asigurărilor sociale.

8. Scrieţi formula de calcul a Restului de plată din documentul Stat de salarii.

9. Alegeţi din următoarele seturi de conturi (D , C) formulele contabile corecte pentru înregistrarea obligaţiilor angajatorului, cu identificarea operaţiei economice:

D	6452 ,	627,	641 ,	701 ,	6458 ,	605,	6451 ,	6453
C	421 ,	4311 ,	4312 ,	4313 ,	4314 ,	444 ,	4371,	4381

10. Definiţi Taxa pe valoare adăugată.

11. Prezentaţi conţinutul economic şi funcţia contabilă a conturilor de TVA.

12. Scrieţi numărul formulei contabile şi completaţi denumirea operaţiei aferente:

1. 4423 = 5121
2. 4427 = 4426
3. 4426 = 4428
4. 5121 = 4424

13. Scrieţi formula de calcul pentru stabilirea impozitului pe profit.

14. În coloana A sunt indicate *operaţii economice* iar în coloana B *diferite formule contabile*. Scrieţi asocierile corecte dintre fiecare cifră din coloana A şi litera corespunzătoare din coloana B:

A. Operaţii economice	*B. Formule contabile*
1. Obligaţie impozit pe profit	a. 4411 = 5121
2. Obligaţie impozit pe dividende	b. 457 = 446
3. Plată impozit pe profit	c. 446 = 5121
	d. 691 = 4411

15. Elaboraţi un eseu structurat de o pagină cu tema „ Comparaţie între furnizorii şi clienţii de stocuri" prin prisma conturilor utilizate şi a documentelor de decontare.

16. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* denumirea unei datorii fiscale:

1	C		I										
2					A				S				
3					F			T			A		

Orizontală:

1. Agentul economic care cumpără produse de la furnizori (la singular).
2. Plătit anticipat angajaţilor la chenzina I.
3. Document specific pentru vânzări.

CAPITOLUL 6

CONTABILITATEA OPERAȚIILOR DE TREZORERIE

CUPRINDE

- Contabilitatea operaţiilor băneşti efectuate prin casierie şi bancă
- Contabilitatea investiţiilor pe termen scurt
- Contabilitatea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie
- Laborator tehnologic
- Teste

COMPETENȚE

- Delimitarea principalelor noţiuni teoretice privind trezoreria entităţii
- Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind trezoreria
- Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
- Stabilirea articolelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind trezoreria
- Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Cartea Mare
- Întocmirea Balanţei de verificare
- Analiza corelaţiei dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice
- Rezolvarea de teste specifice

Trezoreria cuprinde ansamblul lichidităţilor monetare şi a echivalentelor de numerar de care dispune o entitate. *Lichidităţile monetare* sunt mijloacele băneşti efective pe care le deţine o entitate şi sunt reprezentate de numerar şi disponibilităţile băneşti în conturile bancare. *Echivalentele de numerar* se prezintă sub forma hârtiilor de valoare care sunt convertibile sub raport imediat în bani: valori de încasat, titluri de plasament, alte valori de trezorerie. *Contabilitatea trezoreriei* asigură evidenţa următoarelor elemente monetare: numerar în casierie, disponibilităţi în conturi la bănci, investiţii pe termen scurt, alte valori şi valori de încasat, credite bancare, acreditive etc.

6.1. CONTABILITATEA OPERAŢIILOR BĂNEŞTI EFECTUATE PRIN CASIERIE ŞI BANCĂ

Noţiuni teoretice *Operaţiile băneşti* se pot efectua prin casierie, prin conturile de la bănci şi tranzacţii cu hârtii de valoare. *Operaţiile prin casierie* se mai numesc operaţii în numerar sau cu bani cash. *Operaţiile prin conturile de la bănci* se mai numesc şi operaţii fără numerar, operaţii prin virament sau operaţii cu bani scripturali. *Tranzacţiile cu hârtii de valoare* se referă la tranzacţii pe termen scurt de acţiuni, obligaţiuni şi alte titluri de plasament. *Exemple: Operaţii cu numerar*: încasări din vânzarea mărfurilor, acordarea avansurilor de deplasare, achiziţii mărfuri, plata şi încasarea unor facturi de valoare mică, avansuri salariale, etc. *Operaţii fără numerar*: încasarea clienţilor, plata furnizorilor, plata obligaţiilor către bugetul de stat, către bugetul asigurărilor sociale, către bugetul local, primirea şi restituirea de credite bancare, etc. Agentul economic are *obligaţia* să îşi deschidă un cont la bancă, pe numele său, din care se efectuează operaţii de încasări sau plăţi. Cea mai mare pondere o reprezintă operaţiile fără numerar. Operaţiile în numerar au o pondere mai redusă şi se referă la vânzările din comerţ şi unele operaţii cu un volum valoric mai mic.

Documente specifice Operaţiile băneşti se consemnează în următoarele documente: *Chitanţă, Chitanţă pentru operaţiuni în valută, Bon fiscal, Monetar, Dispoziţie de plată/încasare către casierie, Ordin de deplasare, Registru de casă, Registru de casă în valută, Ordin de plată, Bilet la ordin, Cec, Cambie, Extras de cont.*

Conturi specifice

531 Casa (A)
- *5311 Casa în lei (A)*
- *5314 Casa în valută (A)*

512 Conturi curente la bănci *(A/P)*
- *5121 Conturi la bănci în lei (A/P)*
- *5124 Conturi la bănci în valută (A/P)*

518 Dobânzi (A/P)
- *5186 Dobânzi de plătit (P)*
- *5187 Dobânzi de încasat (A)*

542 Avansuri de trezorerie (A)

581 Viramente interne (A/P)

5311
5314

Contul 5311 Casa în lei (A) înregistrează evidenţa operaţiilor efectuate în numerar. Se *debitează* cu încasări şi se *creditează* cu plăţi. *Soldul final* debitor arată numerarul existent în casierie la sfârşitul perioadei. **Contul 5314 Casa în valută** (A) înregistrează operaţiile cu *valute* efectuate prin casierie. *Cursul valutar* folosit este cursul de schimb comunicat de BNR la data efectuării operaţiunii. *La sfârşitul fiecărei luni*, disponibilităţile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de BNR. *Diferenţele de curs valutar*, favorabile sau nefavorabile, aferente operaţiunilor în valută efectuate în cursul lunii (creanţe sau datorii) sau disponibilităţilor aflate în casierie la sfârşitul lunii, se înregistrează în conturile de venituri sau

cheltuieli financiare. Funcţionează *similar* contului 5311 Casa în lei iar *exprimarea* se face în lei şi în valută. Prin *valută* înţelegem înţelegem orice altă monedă decât leul.

Contul 5121 Conturi la bănci în lei (A/P) înregistrează evidenţa operaţiilor de încasări şi plăţi efectuate prin contul curent bancar. Deşi este cont bifuncţional, *în general* funcţionează ca şi *cont de activ* iar în cazul primirii în contul curent de la bancă a creditelor de trezorerie poate fi uneori şi cont de pasiv. *Funcţia alternativă*, de activ sau de pasiv se stabileşte în raport cu două situaţii: a) Dacă volumul încasărilor este mai mare decât al plăţilor şi există permanent disponibilităţi băneşti în cont, atunci este *cont de activ.* Se *debitează* cu încasări şi se *creditează* cu plăţi. *Soldul final debitor* arată disponibilităţile băneşti existente în cont la sfârşitul perioadei. b) Dacă nu există suficiente încasări din care să se efectueze plăţi iar banca este de acord să ofere *credite de trezorerie (*credite acordate prin contul curent) care acoperă diferenţa negativă între încasări şi plăţi, contul 5121 Conturi la bănci în lei este *cont de pasiv.* Se *creditează* alături de celelalte operaţii şi cu creditele acordate de bancă (credite de trezorerie) în contul entităţii, concretizate în plăţi efectuată de bancă din contul curent pentru agentul economic atunci când disponibilităţile existente în cont nu sunt suficiente. Se *debitează* alături de celelalte operaţii şi cu restituiri de credite către bancă concretizate prin plăţi din contul curent. *Soldul final creditor* arată credite de trezorerie datorate băncii. Conturile curente la bănci se dezvoltă în *analitic* pentru fiecare bancă. **Contul 5124 Conturi la bănci în valută** (A/P) înregistrează evidenţa operaţiilor băneşti efectuate *în valută.* Operaţiunile privind încasările şi plăţile în valută se înregistrează la *cursul de schimb* valutar comunicat de BNR la data efectuării operaţiunii. *La sfârşitul fiecărei luni*, disponibilităţile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieţei valutare, comunicat de BNR. *Diferenţe favorabile* sau *nefavorabile* aferente operaţiunilor în valută efectuate în cursul lunii (creanţe sau datorii) sau disponibilăţilor aflate în conturi la bancă la sfârşitul lunii, se înregistrează în conturile de *venituri sau cheltuieli financiare* aferente. Contul 5124 *funcţionează* similar contului 5121 iar *exprimarea* se face în lei şi în valută.Contul 5124 se dezvoltă în *analitic* pe fiecare bancă şi valută în parte.

Contul 518 Dobânzi (A/P) înregistrează dobânzile aferente disponibilităţilor din conturile curente. Se dezvoltă pe două conturi sintetice monofuncţionale de gradul II: **5186 Dobânzi de plătit** (P) pentru dobânzile datorate creditelor de trezorerie acordate de bancă din contul curent şi **5187 Dobânzi de încasat** (A) pentru dobânzile de încasat de la bancă pentru disponibilităţile băneşti păstrate de agentul economic la bancă în contul curent. Funcţionează similar conturilor de datorii şi creanţe.

Contul 581 Viramente interne (A/P) evidenţiază operaţiile de transformare a banilor dintr-o formă în alta (din numerar în bani scripturali sau invers), operaţii privind transferul banilor agentului economic de la o bancă la alta sau decontarea cu mai multe bănci, precum şi operaţii efectuate prin carduri. Este un *cont bifuncţional* şi funcţionează prin debitare sau creditare (după caz). După efectuarea unei operaţiuni băneşti complete contul 581 Viramente interne ar trebui să se *soldeze*. Dacă nu se soldează înseamnă că nu s-a realizat complet decontarea bănească.

Contul 542 Avansuri de trezorerie (A) înregistrează evidenţa operaţiilor care consemnează avansuri de trezorerie în lei şi în valută. *Se debitează* cu acordarea avansurilor. *Se creditează* la decontarea avansurilor pentru achiziţii de bunuri, cheltuieli de deplasare, etc. *Soldul final* este *debitor* şi arată avansuri acordate şi nedecontate.

APLICAŢIA 1. Operaţiuni băneşti efectuate prin casierie şi bancă

Agentul economic „Prima" SRL cu activitate de comerţ, are la începutul lunii aprilie, exerciţiul N, următoarele solduri iniţiale:

SiD 371	23.000	SiC 1012	5.000	SiC 4314	1.100
SiD 4111/Alfa	28.000	SiC 401/Beta	2.700	SiC 4371	100
SiD 4111/Uno 1.000 EUR x x 4,60 lei =	4.600 lei	SiC 401/Duo 1.500 EUR x x 4,60 lei =	6.900 lei	SiC 4372	100
SiD 5121	7.000	SiC 421	14.000	SiC 4381	250
SiD 5124 1.800 EUR x x 4.60 lei =	8.280 lei	SiC 4311	4.160	SiC 4411	1.400
SiD 5311	2.000	SiC 4312	2.100	SiC 4423	1.300
		SiC 4313	1.040	SiC 444	2.500
				SiC 5191	30.230

Operația 1. *01.04.N. Se înregistrează încasări în numerar, din vânzarea mărfurilor prin magazinul cu amănuntul, în valoare de 30.000 lei, inclusiv TVA colectată 20 %. Documente: Bon fiscal, Monetar, Registrul de casă, Raport de gestiune.*

Analiza contabilă: *5311 + A → D 30.000*
4427 + P → C 5.000 (30.000 x 20/120 = 5.000)
707 + P → C 25.000 (30.000 – 5.000 = 25.000)

Formula contabilă

5311 Casa în lei	=	*%*	*30.000*
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	*25.000*
		4427 TVA colectată	*5.000*

Operația 2. *01.04.N. Concomitent se descarcă gestiunea pentru mărfurile vândute, la cost de achiziție 17.000 lei. Documente: Situație de calcul, Raport de gestiune.*

Analiza contabilă: *607 + A → D 17.000 371 - A → C 17.000*

Formula contabilă

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	*371 Mărfuri*	*17.000*

Operația 3. *01.04.N. Depunere numerar din casierie la bancă în sumă de 30.000 lei. Documente: Ordin de încasare bancar, Registrul de casă, Extras de cont.*

Analiza contabilă:

a) ridicarea numerarului din casierie:
5311 – A → C 30.000
581 A/P → D 30.000

b) depunerea numerarului la bancă
5121+ A → D 30.000
581 A/P → C 30.000

Formule contabile

581 Viramente interne	=	*5311 Casa în lei*	*30.000*
5121 Conturi la bănci în lei	=	*581 Viramente interne*	*30.000*

Operația 4. *02.04.N. Se acordă în numerar un avans de deplasare agentului comercial Popescu Ion în sumă de 800 lei în vederea perfectării unor contracte comerciale. Documente: Ordin de deplasare, Dispoziție de plată către casierie, Registrul de casă.*

Analiza contabilă: *542 + A → D 800 5311 - A → C 800*
Analitic: D 542/Popescu Ion 800

Formula contabilă

542 Avansuri de trezorerie	=	*5311 Casa în lei*	*800*

Operația 5. *06.04.N. Se înregistrează decontarea avansului de deplasare de către salariatul Popescu Ion în sumă de 750 lei prin înregistrarea pe cheltuieli. Diferența nefolosită în sumă de 50 lei se depune de către salariat în casierie. Documente: Ordin de deplasare, Diverse documente de transport și cazare, Dispoziție de încasare către casierie.*

Analiza contabilă: *5311 + A → D 50 625 + A → D 750 542 - A → C 800*
Analitic: C 542/Popescu Ion 800

Formula contabilă

%	=	**542** Avansuri de trezorerie	800
5311 Casa în lei			50
625 Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări			750

Operaţia 6. *07.04.N. Agentul economic încasează în contul de la bancă clientul SC „Alfa" SRL în sumă de 28.000 lei. Documente: Factură fiscală, Ordin de plată, Extras de cont.*

Analiza contabilă: *5121 + A → D 28.000 4111 – A → C 28.000*

Analitic: C 4111/SC Alfa SRL 28.000

Formula contabilă

5121 Conturi la bănci în lei	=	**4111** Clienţi	28.000

Operaţia 7. *08.04.N. Agentul economic efectuează plăţi din contul curent privind obligaţii salariale, obligaţii faţă de bugetul de stat şi bugetul asigurărilor sociale: Rest de plată salarii angajaţi 14.000, Contribuţia unităţii la asigurările sociale 3.160, Contribuţia personalului la asigurările sociale 2.100, Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate 1.040, Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate 1.100, Contribuţia unităţii la fondul de şomaj 100, Contribuţia personalului la fondul de şomaj 100, Alte datorii sociale 250, Impozit pe salarii 2.500. Documente: Stat de salarii, Ordine de plată, Extras cont.*

Analiza contabilă:

421 - P → D	14.000	4313 - P → D	1.040	4372 - P → D	100
4311 - P → D	3.160	4314 - P → D	1.100	4381 - P → D	250
4312 - P → D	2.100	4371 - P → D	100	444 - P → D	2.500
				5121 - A → C	24.350

Formula contabilă:

%	=	**5121** Conturi la bănci în lei	24.350
421 Personal – salarii datorate			14.000
4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale			3.160
4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale			2.100
4313 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			1.040
4314 Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate			1.100
4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj			100
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj			100
4381 Alte datorii sociale			250
444 Impozitul pe venituri de natura salariilor			2.500

Operaţia 8. *25.04.N. Se efectuează următoarele plăţi din contul curent: plată furnizor SC „Beta" SRL în sumă de 2.700 lei, impozit pe profit datorat bugetului de stat în sumă de 1.400, TVA de plată către bugetul de stat în sumă de 1.300 lei. Documente: Bilet la ordin, Ordine de plată, Extras de cont.*

Analiza contabilă:

401 - P → D	2.700	4411 - P → D	1.400	4423 - P → D	1. 300
				5121 - A → C	5.400

Analitic: D 401/ SC „Beta" SRL 2.700

Formula contabilă:

%	=	**5121** Conturi la bănci în lei	5.400
401 Furnizori			2.700
4411 Impozit pe profit			1.400
4423 TVA de plată			1.300

Operaţia 9. *26.04.N. Se încasează în contul de la bancă clientul extern „UNO" în sumă de 1.000 EUR la cursul zilei de 4,67 lei. Încasarea la bancă a banilor din creanţă prin contul 5124 se face la cursul zilei. Scoaterea din evidenţă a creanţei faţă de client prin contul 4111, se înregistrează la cursul iniţial al înregistrării creanţei care era de 4,60 lei. Documente: Factură, Extras de cont.*

Analiza contabilă: $5124 + A \rightarrow D$ 4.670 (1.000 EUR x 4,67 = 4.670 lei)
$4111 - A \rightarrow C$ 4.600 (1.000 EUR x 4,60 = 4.600 lei)
Diferență favorabilă: $7651 + P \rightarrow C$ 70 (1.000 EUR x 0,07 = 70 lei)
Analitic: C 4111/ Clienți externi/ UNO 1.000 EUR x 4,60 = 4.600 lei

Formula contabilă

5124 Conturi la bănci în valută	=	%		4.670
		4111 Clienți		4.600
		7651 Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută		70

Operația 10. *28.04.N. Se plătește din contul de la bancă furnizorul extern „DUO" în sumă de 1.500 EUR la cursul zilei de 4,68 lei. Plata datoriei prin bancă față de furnizor se face la cursul zilei de 4,68 lei. Scoatera din evidență a datoriei față de furnizor prin contul 401, se înregistrează la cursul inițial al contractării datoriei de 4,60 lei. Documente: Factură, Dispoziție de plată către casierie, Registru de casă în valută.*

Analiza contabilă: $5124 - A \rightarrow C$ 7.020 (1.500 EUR x 4,68 = 7.020 lei)
$401 - P \rightarrow D$ 6.900 (1.500 EUR x 4,60 = 6.900 lei)
Diferență nefavorabilă: $6651 + A \rightarrow D$ 120 (1.500 EUR x 0,08 = 120 lei)
Analitic: D 401/ Furnizori externi/ DUO 1.500 EUR x 4,60 = 6.900 lei

Formula contabilă

%	=	*5124* Conturi la bănci în valută		7.020
401 Furnizori				6.900
6651 Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută				120

Operația 11. *30.04.N. Se înregistrează obligația de plată a dobânzilor aferente creditelor acordate de către bancă agentului economic prin contul curent în valoare de 250 lei, cu trecerea pe cheltuieli financiare. De asemenea, se mai înregistrează creanța pentru încasarea de la bancă a dobânzilor aferente sumelor păstrate de agentul economic în contul curent în valoare de 120 lei, cu trecerea pe venituri financiare. Documente: Situație de calcul, Extras de cont.*

Analiza contabilă: $666 + A \rightarrow D$ 250 $5186 + P \rightarrow C$ 250
$5187 + A \rightarrow D$ 120 $766 + P \rightarrow C$ 120

Formule contabile

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	***5186*** Dobânzi de plătit	250
5187 Dobânzi de încasat	=	***766*** Venituri din dobânzi	120

Operația 12. *30.04.N. Concomitent se înregistrează plata datoriei din dobânzi și încasarea creanței din dobânzi, față de bancă. Document: Extras de cont*

Analiza contabilă: $5186 - P \rightarrow D$ 250 $5121 - A \rightarrow C$ 250
$5121 + A \rightarrow D$ 120 $5187 - A \rightarrow C$ 120

Formule contabile

5186 Dobânzi de plătit	=	***5121*** Conturi la bănci în lei	250
5121 Conturi la bănci în lei	=	***5187*** Dobânzi de încasat	120

Operația 13. *30.04.N. Se înregistrează comisioanele plătite băncii pentru operațiile efectuate în cursul lunii prin contul curent în sumă de 90 lei. Documente: Situație de calcul, Extras de cont.*

Analiza contabilă: $627 + A \rightarrow D$ 90 $5121 - A \rightarrow C$ 90

Formula contabilă

627 Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	=	*5121* Conturi la bănci în lei	90

Operaţia 14. *30.04.N. Se înregistrează evaluarea lunară a disponibilităţilor bancare în valută de 1.300 EUR la cursul de schimb comunicat de BNR la sfârşitul lunii de 4,71 lei. Diferenţele de curs valutar la sfârşitul lunii sunt favorabile, deoarece cursul euro a crescut de la începutul până la sfârşitul lunii şi prin urmare avem un echivalent în lei în contul bancar mai mare.*

Analiza contabilă: *5124 + A → D 1.300 EUR x (4,71 – 4,60) = 143 lei*
7651 + P → C 1.300 EUR x (4,71 – 4,60) = 143 lei

Formula contabilă

5124 *Conturi la bănci în valută*	=	***7651*** *Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută*	*143*

De rezolvat: *a. Efectuaţi operaţiile de regularizare TVA şi de închidere a conturilor de cheltuieli şi venituri. Înregistraţi operaţiile în toate conturile sintetice şi analitice. Analizaţi datele obţinute. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr.1 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Operaţii băneşti prin casierie şi bancă". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

ALTE OPERAŢIUNI BĂNEŞTI PRIN CASIERIE ŞI BANCĂ

În cadul operaţiunilor băneşti se mai *cuprind*: operaţii cu alte valori prin casierie, valori de încasat prin bancă, credite bancare pe termen scurt, etc.

Conturi specifice

532 Alte valori (A)
- *5321 Timbre fiscale şi poştale (A)*
- *5322 Bilete de tratament şi odihnă (A)*
- *5323 Tichete şi bilete de călătorie (A)*
- *5328 Alte valori (A)*

511 Valori de încasat (A)
- *5112 Cecuri de încasat (A)*
- *5113 Efecte de încasat (A)*
- *5114 Efecte remise spre scontare (A)*

519 Credite bancare pe termen scurt (P)

Contul 532 Alte valori (A) *înregistrează* evidenţa altor valori de trezorerie operate prin casierie: timbre fiscale şi poştale, bilete de tratament şi odihnă, bilete de călătorie, tichete de masă, tichete cadou, bonuri valorice de combustibil, etc. Se detaliază pe conturi sintetice de gradul II în funcţie de felul hârtiilor de valoare. Se *debitează* la achiziţia lor şi se *creditează* la decontarea hârtiilor de valoare. *Soldul final* creditor arată alte valori existente la sfârşitul perioadei.

Contul 511 Valori de încasat (A) *înregistrează* instrumentele de plată sub forma hârtiilor de valoare care se depun la bancă în vederea încasării în termen scurt. Se referă la *efecte comerciale* sub formă de cecuri de încaşat, efecte de încasat (bilet la ordin, cambie). Efecte comerciale care sunt depuse la bancă în vederea încasării înainte de termen (scontare), se numesc efecte remise spre scontare. Se detaliază pe conturi sintetice de gradul II în funcţie de categoria efectului comercial. În *debit* se înregistrează valoarea instrumentelor de plată primite de la clienţi şi depuse la bancă în vederea încasării iar în *credit* se înregistrează încasarea lor. *Soldul final* debitor arată valoarea efectelor comerciale neîncasate.

Contul 5125 Sume în curs de decontare (A) înregistrează evidenţa operaţiilor bancare pentru care sumele urmează să fie decontate ulterior. În *debit* se înregistrează sumele în curs de decontare iar în *credit* decontarea lor. *Soldul final* debitor arată sumele care nu au fost încă decontate.

Contul 519 Credite bancare pe termen scurt (P) *înregistrează* evidenţa creditelor primite de la bancă pe termen de sub un an, care sunt folosite pentru nevoi băneşti temporare. Pentru creditele primite se plăteşte dobândă. Se detaliază pe conturi sintetice de gradul II care evidenţiază felul creditului şi dobânda aferentă. Se *creditează* cu valoarea creditului primit şi a obligaţiei pentru dobânda datorată. Se *debitează* la restituirea eşalonată a ratelor creditului şi plata dobânzii aferente. *Soldul final* creditor arată creditul şi dobânda de plătit la sfârşitul perioadei.

APLICAŢIA 2. Alte operaţiuni băneşti prin casierie şi bancă

Agentul economic „Siretul" SRL efectuează în cursul lunii aprilie exerciţiul N, următoarele operaţii prezentate în Registrul-jurnal centralizator privind alte operaţii băneşti efectuate prin casă şi bancă (fig.6.1):

SC Siretul SRL **REGISTRU JURNAL CENTRALIZATOR**

Nr. op.	*Denumirea operaţiei*	*Formula contabilă*	*Sume*
1	*Achiziţie în numerar timbre fiscale*	*% = 5311* *5321* *4426*	*360* *300* *60*
2	*Achiziţie în numerar bilete de tratament medical pentru angajaţi*	*5322 = 5311*	*2.200*
3	*Utilizarea timbrelor şi biletelor de tratament, cu trecerea pe cheltuieli*	*628 = 5321* *6458 = 5322*	*300* *2.200*
4	*Achiziţie în numerar tichete speciale de călătorie CFR*	*% = 5311* *5323* *4426*	*1.320* *1.100* *220*
5	*Utilizarea tichetelor de călătorie cu trecerea pe cheltuieli*	*624 = 5323*	*1.100*
6	*Achiziţie în numerar bonuri de combustibil*	*% = 5311* *5328* *4426*	*1.440* *1.200* *240*
7	*Utilizarea bonurilor pentru cumpărarea de combustibil*	*3022 = 5328*	*1.200*
8	*Trecerea pe cheltuieli a consumului de combustibil*	*6022 = 3022*	*1.200*
9	*Achiziţie bonuri de masă pentru salariaţi de la o firmă specializată*	*% = 401* *5328* *4426*	*2.820* *2.350* *470*
10	*Utilizarea tichetelor de masă cu trecerea pe cheltuieli*	*6422 = 5328*	*2.350*
11	*Depunerea la bancă a unui Bilet la ordin primit de la un client în scopul încasării*	*5113 = 413*	*11.450*
12	*Încasarea Biletului la ordin la scadenţă*	*5121 = 5113*	*11.450*
13	*Primire credit pe termen scurt de la bancă*	*5121 = 5191*	*46.800*

14	*Înregistrare obligației de plată pentru dobânda datorată pentru prima lună*	*666 = 5198*	*315*
15	*Se achită prima rată de credit și dobânda lunară aferentă creditului rămas*	*% = 5121* *5121* *5198*	*2.914* *3.900* *315*
16	*Se încasează prin mandat poștal un client iar suma nu a fost încă decontată prin bancă*	*5125 = 4111*	*800*
17	*Se virează într-un cont distinct suma de 17.000 lei în vederea deschiderii unui acreditiv la dispoziția furnizorului*	*5411= 5121*	*17.000*

Fig. 6.1. Registru centralizator Alte operații bănești

De rezolvat: a. Efectuați analiza contabilă a operațiilor din Registrul centralizator. b. Treceți Aplicația nr. 2 în Registrul-jurnal portofoliu.

6.2. CONTABILITATEA INVESTIȚIILOR PE TERMEN SCURT

Noțiuni teoretice *Investițiile financiare pe termen scurt* sunt titluri de plasament sub formă de hârtii de valoare care se cumpără cu scopul de a obține un câștig imediat sau pe termen scurt. Se pot *cumpăra* la un preț mai mic în vederea revânzării la un preț mai mare când piața este în creștere sau se pot *vinde* la un preț mai mare în scopul cumpărării ulterioare la un preț mai mic, când piața este în scădere. Din *categoria* investițiilor pe termen scurt fac parte: a) *acțiuni emise de societăți din cadrul grupului sau în afara acestuia*, cumpărate în scopul revânzării, b) *obligațiuni emise de către entitate*, care sunt răscumpărate în vederea anulării lor, c) *obligațiuni emise de către alte entități*, cumpărate în scopul revânzării. d) *alte investiții pe termen scurt.*

Conturi specifice

Grupa 50 INVESTIȚII PE TERMEN SCURT (A)
- **501 Acțiuni deținute la entitățile afiliate** (A)
- **505 Obligațiuni emise și răscumpărate** (A)
- **506 Obligațiuni** (A)
- **508 Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate** (A)
  - *5081 Alte titluri de plasament (A)*
  - *5082 Dobânzi la obligațiuni și alte tituri de plasament (A)*
- **509 Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt** (P)
  - *5091 Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)*
  - *5092 Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)*

Conturile regulă din grupa 50 Investiții pe termen scurt, simbolizate de la 501 la 508 sunt conturi de *activ* care înregistrează operațiile privind *investițiile pe termen scurt* concretizate în cumpărarări – vânzări de titluri de plasament sau răscumpărări de obligațiuni. Se detaliază pe conturi sintetice de gradul I sau gradul II în funcție de felul titlurilor de valoare. Se *debitează* la cumpărarea sau răscumpărarea hârtiilor de valoare și se *creditează* la vânzarea sau anularea lor. *Soldul final* debitor exprimă valoarea titurilor de plasament existente la sfârșitul perioadei. Atât la intrarea titurilor de plasament cât și la ieșirea lor din cadrul entității,

evidenţa se ţine la acelaşi *preţ:* preţ de achiziţie sau de răscumpărare (după caz). Cheltuielile generate de cumpărarea titlurilor se înregistrează separat pe conturi de cheltuieli specifice. *Contul **501** Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (A)* ţine evidenţa acţiunilor cumpărate de la filiale din cadrul grupului în scopul de a le tranzacţiona cu obţinerea de câştig, la preţ de achiziţie. *Contul **505** Obligaţiuni emise şi răscumpărate (A)* ţine evidenţa obligaţiunilor răscumpărate de entitate în scopul anulării lor, la preţ de răscumpărare. *Contul **506** Obligaţiuni (A)* ţine evidenţa obligaţiunilor cumpărate de la terţi cu scopul tranzacţionării cu câştig, la preţ de cumpărare. *Contul **508** Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate (A)* ţine evidenţa titlurilor de plasament cumpărate dinafara entităţii în scopul tranzacţionării cu câştig la preţ de cumpărare precum şi dobânza aferentă. *Diferenţele* favorabile sau nefavorabile între preţul de cumpărare şi cel de vânzare al titlurilor de plasament se înregistrează pe venituri sau cheltuieli financiare aferente din cadrul conturilor ***764** Venituri din investiţii financiare cedate sau **664** Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate.* Conturile 764 şi 664 se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II: **Contul 509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt** (P) ţine evidenţa datoriilor din achiziţii titluri de plasament atunci când plata se va face ulterior. În *credit* se înregistrează sumele de plătit iar în *debit* plata datoriei. *Soldul final* creditor arată vărsămintele de efectuat la sfârşitul perioadei. Contul 509 se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II.

APLICAŢIA 3. Operaţii privind investiţii pe termen scurt

O filială"Beta" din cadrul grupului de firme „Alfa" SA, achiziţionează în scop speculativ de la o altă filială „Gama" 2.000 de acţiuni cu preţul de 16 lei preţ de achiziţie, în vederea tranzacţionării pe termen scurt. Plata se va face ulterior. După o perioadă se revând unor terţi 1.700 de acţiuni la preţul de vânzare 19 lei şi 300 de acţiuni la preţul de vînzare 15 lei. Se dă: SiD 5121 30.000 lei (selectiv)

***Operaţia 1.** 05.07.N. Achiziţie acţiuni la preţ de cumpărare.*

Analiza contabilă: *501 + A → D 32.000 (2.000 x 16)*
5091 + P → C 32.000 (2.000 x 16)

Formula contabilă

***501** Acţiuni deţinute la entităţile afiliate*	=	***5091** Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entăţile afiliate*	*32.000*

***Operaţia 2.** 28.07.N. Vânzarea acţiunilor prin contul de la bancă către diverşi terţi*

Analiza contabilă:

a. La preţ de vânzare 19 lei
5121 + A → D 32.300 (1.700 x 19)
501 - A → C 27.200 (1.700 x 16)
7642 + P → C 5.100 (1.700 x 3)

a. La preţ de vânzare 15 lei
5121 + A → D 4.500 (300 x 15)
501 - A → C 4.800 (300 x 16)
6642 + A → D 300 (300 x 1)

Formule contabile

***5121** Conturi la bănci în lei*	=	%	<u>*32.300*</u>
		***501** Acţiuni deţinute la entităţile afiliate*	*27.200*
		***7642** Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate*	*5.100*
%	=	***501** Acţiuni deţinute la entităţile afiliate*	<u>*4.800*</u>
***5121** Conturi la bănci în lei*			*4.500*
***6642** Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate*			*300*

***Operaţia 3.** 29.07.N. Plata acţiunilor cumpărate în data de 05.07.N. către firma „Gama".*

Analiza contabilă: *5091 - P → D 32.000 (2.000 x 16)*
5121 + A → D 32.000 (2.000 x 16)

Formula contabilă

***5091** Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entăţile afiliate*	=	***5121** Conturi la bănci în lei*	*32.000*

***Menţiune**: Acţiunile deţinute la entităţile afiliate (investiţii pe etrmen scurt) se deosebesc de acţiunile proprii care intră în categoria capitalurilor.*
***De rezolvat:** a. Efectuaţi operaţiile de închidere a conturilor de cheltuieli şi venituri şi înregistraţi operaţiile în toate conturile. Analizaţi efectele financiare ale tranzacţiilor.*
b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr. 3 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Investiţii pe termen scurt". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.

6.3. CONTABILITATEA AJUSTĂRILOR PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

Ajustările pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie se calculează atunci când la sfârşitul exerciţiului se constată că valoarea de piaţă a investiţiilor pe termen scurt este inferioară valorii de cumpărare a acestora. Evidenţa se ţine în conturi specifice din *grupa 59 Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie*, care funcţionează după regulile generale ale conturilor de ajustări.

APLICAŢIA 4. Operaţii privind ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie.
***Operaţia nr.1**: 20.12.N. Agentul economic „Semenic" SA înregistrează constituirea ajustărilor pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate în sumă de 3.000 lei, existente în sold şi neanulate.*
Analiza contabilă: *595 + P → C 3.000 6864 + A → D 3.000*

Formula contabilă			
***6864** Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante*	=	***595** Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate*	*3.000*

***De rezolvat:** a. Efectuaţi operaţia de închidere a contului de cheltuieli. Înregistraţi operaţiile în conturi. b. Pentru alcătuirea Portofoliului elevului, transpuneţi Aplicaţia nr.4 în formularul Registrul-jurnal cu titlul „Ajustări conturi de trezorerie". Ataşaţi înregistrările în conturi. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi operaţiile economice şi formulele contabile pe care le-aţi învăţat.*

Rezumat

Trezoreria unei entităţi este formată din lichidităţile monetare şi echivalentele de numerar. Lichidităţile monetare sunt reprezentate de banii în numerar din casierie şi din conturile de la bănci. Echivalentele de numerar sunt hârtii de valoare care sunt convertibile imediat în bani. Contabilitatea trezoreriei asigură evidenţa operaţiunilor băneşti prin casierie şi prin bancă cât şi evidenţa investiţiilor pe termen scurt. Operaţiunile în numerar se înregistrează prin intermediul conturilor 5311 Casa în lei şi 5314 Casa în valută. Alături de aceste operaţii, prin casierie se mai desfăşoară operaţii cu alte valori. Conturile care evidenţiază operaţiile în numerar sunt conturi de activ. Operaţiile fără numerar au loc prin intermediul conturilor conturilor 5121 Conturi la bănci în lei, 5124 conturi la bănci în valută, 511 Valori de încasat, 512 Conturi curente la bănci, 519 Credite bancare pe termen scurt, 541 Acreditive. Tranzacţiile băneşti se pot desfăşura în lei sau în valută. Conturile care evidenţiază operaţiile fără numerar pot fi conturi de activ, de pasiv sau bifuncţionale. Investiţiile pe termen scurt sunt titluri de plasament achiziţionate în scopul de a obţine un câştig pe termen scurt. Ele se referă la acţiuni emise de societăţi din cadrul grupului sau dinafara acestuia, obligaţiuni emise de către entitate sau dinafara ei, precum şi alte

titluri de valoare. Conturile care evidenţiază titlurile de plasament sunt conturi de activ. Datoriile privind achiziţionarea titlurilor sunt evidenţiate în contul 509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt, care este cont de pasiv. La conturile privind trezoreria se pot înregistra ajustări pentru pierderea temporară de valoare.

Termeni cheie

- *trezorerie*
- *lichidităţi monetare*
- *echivalente de numerar*
- *operaţii în numerar*
- *operaţii fără numerar*
- *conturi curente*
- *credite bancare*
- *dobânzi*
- *viramente interne*
- *avansuri de trezorerie*
- *valori de încasat*
- *titluri de plasament*
- *acţiuni*
- *obligaţiuni*
- *acreditive*

De rezolvat: Analizaţi definiţiile termenilor cheie. Poate veţi dori să adăugaţi unele însemnări. Aceasta este o ocazie să vă fixaţi cuvintele şi expresiile pe care le-aţi învăţat.

Mic dicţionar

- **bancă** - instituţie financiară şi de credit care se ocupă cu atragerea de mijloace băneşti temporare, acordarea de credite, tranzacţii de instrumente financiare şi valută, etc.
- **bani (monedă)** - bancnote, monede metalice, monedă scripturală şi alte instrumente care sunt general acceptate pentru schimburi şi plăţi într-un spaţiu economic dat. Banii au forme şi denumiri specifice şi diferă pe ţări sau zone.
- **casierie** – compartiment al enităţii care efectuează operaţii în numerar şi gestionează valori.
- **dobândă** – preţul creditului plătit de către debitor (datornic) creditorului său pentru împrumutul acordat pe un termen determinat.

Lectură facultativă **DESPRE VALUTE**

Conform legislaţiei financiar-contabile aplicabile prin valută se înţelege altă monedă decât leul. Exprimarea valutelor în documente se face prin folosirea simbolurilor prescurtate. Exemple: Euro (EUR), Dolar SUA (USD), Lira sterlină (GBP), Franc elveţian (CHF), Dolar canadian (CAD), Dolar australian (AUD), Coroana norvegiană (NOK), Coroana daneză (DKK), Coroana suedeză (SEK), Yen japonez (JPY), Forint Ungaria (HUF), Zlot Polonia (PLN), Coroană Cehia (CZK), Rubla rusească (RUB), Leva Bulgaria (BGN), etc.

6.4. LABORATOR TEHNOLOGIC – Trezorerie

Agentul economic „Furnica" SRL are ca şi obiect de activitate producţie şi prestări servicii. La începutul lunii octombrie, exerciţiul N, următoarele solduri iniţiale:

SiD 4111/Alfa	*15.200*	*SiD 5124/ 1.500 USD*		*SiC 401/Plaza 1.300 USD*	
SiD 4111/Omega	*1.280*	*x 3,70 lei = 5.550 lei*		*x 3,70 lei = 4.810 lei*	
SiD 5113/Beta	*4.500*	*SiC 1012*	*3.520*	*SiC 4311*	*3.700*
SiD 5121	*1.000*	*SiC 403/Sigma*	*14.300*	*SiC 4313*	*1.200*

În cursul lunii octombrie au loc următoarele evenimente şi tranzacţii.

Operaţia 1. *01.10.N. Se primeşte în contul de la bancă un credit pe termen scurt în sumă de 50.400 lei. Obligaţia pentru dobânda pe luna în curs este de 350 lei. Documente: Contract de credit, Extras de cont.*
Operaţia 2. *02.10.N. Se ridică de la bancă numerar în sumă de 6.000 lei şi se depune în casierie. Documente: Formular retragere numerar pentru persoane juridice, Extras de cont, Registru de casă.*
Operaţia 3. *03.10.N. Se achiziţionează în numerar bonuri de combustibil de la „PECO" SA, în valoare de 900 lei plus TVA deductibilă 20 %.*
Operaţia 4. *05.10.N. Se încasează de la clientul „Beta" SRL, Biletul la ordin depus la bancă pentru încasare la scadenţă, în sumă de 4.500 lei. Documente: Bilet la ordin, Extras de cont.*
Operaţia 5. *08.10.N. Se acordă un avans de deplasare salariatului Ionescu Vasile în sumă de 1.000 lei, în vederea participării la o expoziţie comercială. Documente: Ordin de deplasare, Dispoziţie de plată către casierie, Registru de casă.*
Operaţia 6. *10.10.N. Se plăteşte la scadenţă Biletul la ordin în favoarea furnizorului „Sigma „SRL în sumă de 14.300 lei. Documente: Bilet la ordin, Extras cont.*
Operaţia 7. *11.10.N. Agentul comercial Ionescu Vasile depune decontul pentru justificarea avansului de deplasare, din care a cheltuit 850 lei şi diferenţa de 150 lei o depune în numerar la casierie. Documente: Ordin de deplasare, documente de transport şi cazare, Dispoziţie de încasare către casierie, Registru de casă.*
Operaţia 8. *17.10.N. Se încasează în numerar clientul „Omega" SRL în sumă de 1.280 lei. Documente: Factură fiscală, Chitanţă.*
Operaţia 9. *20.10.N. Se plăteşte din contul de la bancă furnizorul extern „Plaza" în sumă de 1.300 USD la cursul de schimb BNR 3,95 lei. Document: Extras de cont.*
Operaţia 10. *22.10.N. Se încasează în contul de la bancă clientul „Alfa" SRL în sumă de 15.200 lei. Documente: Factură fiscală, Ordin de plată, Extras de cont.*
Operaţia 11. *25.10.N. Se plăteşte către bugetul asigurărilor sociale datoriile restante: CAS angajator 3.700 lei şi CASS angajator 1.200 lei. Documente: Ordin de plată, Extras de cont.*
Operaţia 12. *31.10.N. Se plăteşte băncii rata lunară aferentă creditului pe termen scurt în sumă de 4.200 lei plus dobânda lunară datorată în sumă de 350 lei. Documente: Situaţie calcul, Ordin de plată, Extras de cont.*
Operaţia 13. *31.10.N. Se înregistrează comisionul plătit băncii pentru operaţiile efectuate prin contul curent în sumă de 75 lei. Document: Extras de cont.*
Operaţia 14. *31.10.N. Se înregistrează creanţa şi încasarea creanţei de 28 lei, aferente dobânzilor primite de la bancă pentru contul curent. Documente: Situaţie de calcul, Extras de cont.*
Operaţia 15. *31.10.N. Se înregistrează evaluarea lunară a disponibilităţilor bancare în valută existente la sfârşitul lunii. Cursul de schimb valutar comunicat de BNR este de 4,02 lei pentru un dolar. Document: Situaţie de calcul.*
Operaţia 16. *31.10.N. Se regularizează situaţia TVA la sfârşitul lunii. Documente: Decont TVA, Declaraţii fiscale.*
Operaţia 17. *31.10.N. Se închid conturile de cheltuieli şi venituri şi se stabileşte rezultatul la sfârşitul lunii.Document: Situaţie de calcul.*

De rezolvat: *Efectuaţi analiza contabilă, întocmiţi Registrul - jurnal pe luna octombrie N, înregistraţi în conturile sintetice şi analitice. Elaboraţi Balanţa de verificare sintetică cu 4 serii de egalităţi la sfârşitul lunii octombrie. Stabiliţi corelaţia dintre Registrul - jurnal şi Balanţa de verificare.*

Alternativ: *Introduceţi datele de intrare din aplicaţie în programul de contabilitate şi elaboraţi în sistem informatic următoarele documente: Registrul jurnal, Cartea mare, Balanţa de verificare. Comparaţi datele obţinute prin prelucrarea informatică cu datele obţinute în cazul prelucrării manuale.*

6.5. TESTE – Trezorerie

1. Definiţi noţiunile: trezorerie, lichidităţi monetare, echivalente de numerar.

2. Daţi exemple de operaţii cu numerar şi fără numerar.

3. Prezentaţi conţinutul economic şi funcţia contabilă a conturilor care evidenţiază operaţii cu numerar.

4. Scrieţi informaţiile care completează spaţiile libere din următoarele afirmaţii:

   Contul 5121 Conturi la bănci în lei poate îndeplini funcţia contabilă alternativă de .....(1)..... sau de .....(2)..... Contul 5187 Dobânzi de încasat înregistrează dobânzile de încasat de la bancă pentru .....(3).....

5. Prezentaţi regulile de contabilizare în contul 5124 Conturi la bănci în valută.

6. Formula contabilă 5121 = 4111 reprezintă:

   a. Înregistrarea creanţei faţă de clienţii de imobilizări
   b. Încasarea clienţilor la bancă pe bază de Ordin de plată
   c. Înregistrarea creanţei faţă de furnizorii de stocuri
   d. Încasarea clienţilor la bancă pe bază de Bilet la ordin

7. Scrieţi numărul operaţiei economice şi completaţi formula contabilă aferentă:

   1. Acordare avans de trezorerie
   2. Plată impozit pe profit
   3. Încasare clienţi externi la bancă atunci când cursul valutei creşte
   4. Plata la bancă a impozitului pe salarii

8. Enumeraţi conturile în care se evidenţiază alte operaţiuni băneşti.

9. Prezentaţi conţinutul economic şi funcţia contabilă a conturilor din cadrul Grupei 50 Investiţii pe termen scurt.

10. Scrieţi numărul formulei contabile şi completaţi denumirea operaţiei aferente:

    1. 4371 = 5121
    2. 5121 = 5187
    3. 5091 = 5121
    4. 581 = 5311

11. Contul care urmăreşte transferurile băneşti din casierie la bancă şi de la bancă în casierie este .....

12. În coloana A sunt indicate *operaţii economice* iar în coloana B *diferite formule contabile*. Scrieţi asocierile corecte dintre fiecare cifră din coloana A şi litera corespunzătoare din coloana B:

A. Operaţii economice	*B. Formule contabile*
1. Plată comisioane pentru operaţii la bancă 2. Plata contribuţiei unităţii la fondul de şomaj 3. Încasare clienţi în valută	a. 4371 = 5121 b. 5121 = 627 c. 5124 = 4111 d. 627 = 5121

13. Scrieţi litera corespunzătoare fiecărui enunţ (a, b, c, d) şi notaţi în dreptul ei litera A, dacă apreciaţi că răspunsul este adevărat sau litera F, dacă apreciaţi că răspunsul este fals.

a. Contul 581 Viramente interne este cont monofuncţional de activ
b. Rulajul creditor al contului 5191 Credite bancare pe termen scurt arată datoria de plătit
c. Contul 509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt, înregistrează sumele de plătit şi plata datoriilor din achiziţii de titluri de plasament.
d. Dobânzile de încasat reprezintă venituri financiare

Pentru variantele false se cere argumentarea răspunsurilor, care se referă la enunţarea acestor variante în formă adevărată sau corectă.

14. Elaboraţi un eseu structurat de o pagină cu tema „Comparaţie între plăţile în numerar şi fără numerar" prin prisma conturilor utilizate şi a documentelor de decontare.

15. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* denumirea celui mai des întâlnit instrument monetar:

1						A				E
2	C			T			T			
3				I				S		E
4				S					E	

Orizontală:
1. Categorie de credite pe termen scurt
2. Document pentru operaţii în numerar
3. Operaţia de primire a banilor
4. Compartiment al entităţii prin care se efectuează operaţii în numerar

CAPITOLUL 7

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR

CUPRINDE

- Contabilizarea operaţiilor privind cheltuielile şi veniturile
- Teste

COMPETENŢE

- Delimitarea noţiunilor teoretice privind cheltuielile şi veniturile
- Identificarea evenimentelor şi tranzacţiilor privind cheltuielile şi veniturile
- Utilizarea analizei contabile pentru înregistrarea în contabilitate a evenimentelor şi tranzacţiilor
- Stabilirea formulelor contabile pe categorii de evenimente şi tranzacţii privind cheltuielile şi veniturile
- Înregistrarea evenimentelor şi tranzacţiilor în Registrul - jurnal şi Registrul Cartea Mare
- Folosirea termenilor de specialitate în comunicare
- Efectuarea de aplicaţii practice

7.1. CONTABILIZAREA OPERAȚIILOR PRIVIND CHELTUIELILE ȘI VENITURILE

Noțiuni teoretice Activitățile desfășurate în cadrul unei entități sunt consumatoare de *bunuri* și producătoare de *resurse*. Prin transformarea lor în etalon valoric consumurile devin *cheltuieli* iar resursele *venituri*. Prin comparea cheltuielilor cu veniturile se determină câștigul obținut care este numit *rezultatul* exercițiului, sub formă de profit sau pierdere.

Chetuielile sunt valori plătite sau de plătit pentru consumul de stocuri și servicii prestate, de care beneficiază entitatea, cheltuielile cu personalul, executarea unor obligații legale sau contractuale etc. *Veniturile* sunt reprezentate de sume sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

Între cheltuieli și venituri există o *legătură* directă sau indirectă. Orice cheltuială determină realizarea unui venit și orice venit presupune efectuarea unei cheltuieli.

Cheltuielile și veniturile unei entități sunt *foarte diverse* în funcție de modul de formare și legătura cu procesele economice. În raport cu aceste aspecte, cheltuielile și veniturile se pot clasifica după *natura activității* și în cadrul lor pe *elemente primare* de cheltuieli și venituri după modelul de la *fig.7.1.*

Tabel structuri de cheltuieli și venituri

CHELTUIELI	VENITURI
1. CHELTUIELI DE EXPLOATARE • Cheltuieli cu materii prime, materiale consumabile și alte stocuri • Cheltuieli privind mărfurile • Cheltuieli cu personalul • Cheltuieli privind energia și apa • Cheltuieli cu impozite și taxe • Cheltuieli cu donații, despăgubiri, amenzi și penalități • Cheltuieli cu amortizarea, provizioanele și ajustări pentru deprecieri • Alte cheltuieli de exploatare	1. VENITURI DIN EXPLOATARE • Venituri din vânzarea produselor finite • Venituri din vânzarea semifabricatelor, produselor reziduale, produselor agricole • Venituri din lucrări executate și servicii prestate, studii și cercetări • Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii • Venituri din vânzarea mărfurilor • Venituri din activități diverse • Venituri din producția de imobilizări • Alte venituri de exploatare
2. CHELTUIELI FINANCIARE • Pierderi din creanțe legate de participații • Cheltuieli privind investiții financiare cedate • Cheltuieli din diferențe de curs valutar • Cheltuieli privind dobânzile • Cheltuieli cu amortizarea, provizioanele și ajustări pentru pierderea de valoare • Alte cheltuieli financiare	2. VENITURI FINANCIARE • Venituri din acțiuni la entitățile afiliate, asociate sau controlate în comun • Venituri din investiții financiare pe termen scurt • Venituri din diferențe de curs valutar • Venituri din dobânzi • Alte venituri financiare
3. Cheltuieli cu impozitul pe profit	

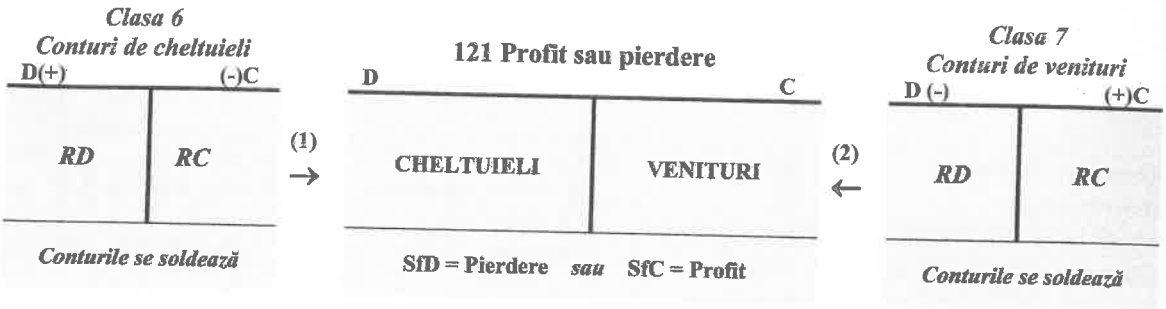
Fig. 7.1. Clasificarea cheltuielilor și veniturilor după natura activității și elemente primare

Evidența cheltuielilor și veniturilor se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I și de gradul II, aferente *clasei 6 Conturi de cheltuieli* și *clasei 7 Conturi de venituri* (*vezi Extras Plan de conturi - anexă manual*).

Clasa 6 Conturi de cheltuieli sunt conturi de *activ*. Se *debitează* cu înregistrarea cheltuielilor şi se *creditează* la sfârşitul perioadei prin decontarea cheltuielilor asupra contului 121 Profit sau pierdere. La sfârşitul perioadei toate conturile de cheltuieli *se soldează*. Conturile din grupele de la 60 la 65 inclusiv şi contul 681 din cadrul grupei 68 , sunt *cheltuieli de exploatare*. Conturile din grupa 66 şi contul 686 din cadrul grupei 68, sunt *cheltuieli financiare*. Separat sunt cuprinse conturile privind *cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite* în cadrul grupei 69.

Clasa 7 Conturi de venituri sunt conturi de *pasiv*. Se *creditează* cu înregistrarea veniturilor şi se *debitează* prin încorporarea veniturilor în contul de rezultate 121 Profit sau pierdere. La sfârşitul perioadei toate conturile de venituri *se soldează*. Conturile din grupele de la 70 la 75 inclusiv şi contul 781 din cadrul grupei 78, sunt *venituri din exploatare*. Conturile din grupa 76 şi contul 786 din cadrul grupei 78, sunt *venituri financiare*.

Schema generală de principiu privind *închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri* prin contul 121 Porift sau pierdere, poate fi reprezentată grafic prin *fig.7.2.*



unde: (1) Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului: Formula contabilă ***121 = Clasa 6***

(2) Încorporarea veniturilor în rezultate: Formula contabilă ***Clasa 7 = 121***

Fig.7.2. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri asupra contului 121 Profit sau pierdere

APLICAŢIE Cheltuieli şi venituri

Agentul economic „FINE" SRL înregistrează în cursul lunii ianuarie, exerciţiul N, următoarele cheltuieli şi venituri:

CHELTUIELI:

- *consum de materii prime ..... 8.000 → cont 601*
- *consum de materiale auxiliare..... 1.000 → cont 6021*
- *consum energie şi apă..... 2.000 → cont 605*
- *costul mărfurilor vândute ..... 3.000 → cont 607*
- *salarii brute ..... 4.000 → cont 641*
- *cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială ..... 1.300 → cont 645*
- *reparaţii curente.....1.000 → cont 611*
- *amenzi şi penalităţi ..... 700 → cont 6581*

VENITURI:

- *venituri din vânzarea produselor finite..... 20.000 → cont 7015*
- *venituri din vânzarea mărfurilor..... 7.000 → cont 707*
- *venituri din servicii..... 3.000 → cont 704*

Se cere:
a. Înregistrarea cheltuielilor
b. Înregistrarea veniturilor
c. Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului (Închiderea conturilor de cheltuieli)
d. Încorporarea veniturilor în rezultate (Închiderea conturilor de venituri)
e. Stabilirea Rezultatului brut
f. Stabilirea Rezervelor legale şi a Rezultatului fiscal. Se dă valoarea capitalului social de 3.000 lei.
g. Stabilirea şi înregistrarea Impozitului pe profit
h. Stabilirea Rezultatului net

Rezolvare: ***REGISTRU CENTRALIZATOR***

a. Înregistrarea cheltuielilor 601 = 301 8.000 6021 = 3021 1.000 605 = 401 2.000 607 = 371 3.000 641 = 421 4.000 645 = 431 1.300 611 = 401 1.000 6581 = 5311 700	***b. Înregistrarea veniturilor*** 4111 = 7015 20.000 5311 = 707 7.000 4111 = 704 3.000
c. Decontarea cheltuielilor asupra rezultatului (închiderea conturilor de cheltuieli) 121 = % 21.000 601 8.000 6021 1.000 605 2.000 607 3.000 611 1.000 641 4.000 645 1.300 6581 700	***d. Încorporarea veniturilor în rezultate (închiderea conturilor de venituri)*** % = 121 30.000 7015 20.000 704 3.000 707 7.000
e. Rezultat brut = Venituri totale – – Cheltuieli totale = 30.000 – 21.000 = = 9.000 (profit)	***f. Rezerve legale*** = 5 % x Profit brut = 5 % x 9.000 = 450 sau 20 % x Capital social = 20 % x 3.000 = 600. Se alege suma de 450 lei ***Rezultat fiscal*** = Rezultat brut + Cheltuieli nedeductibile fiscal – Deductibilităţi fiscale = 9.000 + 700 – 450 = 9.250
g. Impozit pe profit = Rezultat fiscal x cota = 9.250 x 16 % = 1.480 691 = 4411 1.480 121 = 691 1.480	***h. Rezultat net*** = Rezultat brut – Impozit pe profit = 9.000 – 1.480 = 7.520

De rezolvat: *Efectuaţi analiza contabilă la operaţiile prezentate, identificaţi documentele pe baza cărora au loc operaţiile economice. Întocmiţi Registrul - jurnal portofoliu cu titlul „Cheltuieli şi venituri" şi efectuaţi înregistrările în contul 121 Profit sau pierdere.*

7.2. TESTE – Cheltuieli şi venituri

1. Definiţi cheltuielile şi veniturile.

2. Exemplificaţi categorii de cheltuieli şi venituri după natura activităţii.

3. Prezentaţi regulile generale de funcţionare a conturilor de cheltuieli şi venituri.

4. Explicaţi mecanismul de închidere a conturilor de cheltuieli şi venituri şi de stabilire a rezultatului.

5. Agentul economic prezintă la sfârşitul lunii ianuarie N, următoarele date:
   Cheltuieli totale = 52.000, din care Cheltuieli nedeductibile fiscal = 2.000, Venituri totale = 87.000, Capital subscris vărsat = 6.000.
   Se cere:
   a. Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri prin formula generală de principiu:
      121 = Clasa 6 52.000 şi Clasa 7 = 121 87.000
   b. Stabilirea Rezultatului brut
   c. Stabilirea Rezultatului fiscal
   d. Calcularea şi înregistrarea Impozitului pe profit
   e. Stabilirea Profitului net
   f. Înregistrarea operaţiilor în contul 121 Profit sau pierdere

6. Folosind metoda unui joc didactic instructiv, efectuaţi exerciţiul cu tema „Închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri şi stabilirea rezultatului". Împărţiţi clasa de elevi pe 3 grupe. Grupa 1 se va numi „Cheltuieli", Grupa 2 se va numi „Venituri" iar Grupa 3 se va numi „Rezultat". Grupa 1 şi Grupa 2 vor răsfoi manualul (de la cap. 3 la cap. 6) şi va prelua fiecare câte 10 exemple de operaţii privind cheltuieli şi venituri pe care le va centraliza, fiecare separat, într-un Registru-jurnal. Datele vor fi predate Grupei 3, care va efectua lucrările de închidere a conturilor de cheltuieli şi venituri precum şi de stabilire a rezultatului.

7. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* denumirea unei variante a rezultatului exerciţiului:

1					X		L				E
2								Z			E
3					C						
4									U		E
5	C			S						E	
6					R		A				

Orizontală:
1. Secţiune a activităţii unei entităţi
2. Fonduri constituite din profit pentru a fi folosite la nevoie
3. Metodă specifică a contabilităţii care ţine evidenţa elementelor patrimoniale
4. Reuniunea a două sau mai multe societăţi comerciale pentru a forma o nouă societate
5. Entitatea la începutul activităţii
6. Rezultat din anii anteriori

„Recapitularea se face înainte de a interveni uitarea pentru a asigura temenicia cunoştinţelor"

T.Ribot

CAPITOLUL 8

RECAPITULĂRI ŞI EVALUĂRI

CUPRINDE

- Diverse tipuri de itemi
- Probleme aplicative

COMPETENŢE

- Recapitularea şi sistematizarea cunoştinţelor teoretice
- Recapitularea şi sistematizarea priceperilor şi deprinderilor
- Fixarea şi consolidarea cunoţtinţelor anterioare
- Evaluarea cunoştinţelor, priceperilor şi deprinderilor

8.1. TESTE – Recapitulări şi evaluări

1. Restituirea capitalului social către acţionari sau asociaţi se înregistrează în contabilitate astfel:

   a. 456 = 1011
   b. 1012 = 456
   c. 1011 = 456
   d. 1011 = 1012

2. Stabiliţi semnificaţia corectă a formulei contabile : 6811 = 2812

   a. vânzare imobilizări corporale
   b. amortizare construcţii
   c. casare instalaţii de verificare şi control
   d. amortizare brevete

3. Depunerea numerarului la bancă se înregistrează în contabilitate astfel:

   a. 581 = 5311
      5121 = 581
   b. 5121 = 5311
   c. 542 = 5121
   d. 581 = 5121
      5311 = 581

4. Scrieţi, litera corespunzătoare fiecărui enunţ (a , b , c , d) şi notaţi în dreptul ei litera A, dacă apreciaţi că enunţul este adevărat sau litera F, dacă apreciaţi că răspunsul este fals.

   a Contul 371 Mărfuri se debitează cu operaţiile privind descărcarea gestiunii de mărfuri.
   b În creditul contului 401 Furnizori se înregistrează datorii pentru aprovizionări de stocuri.
   c Contul 4111 Clienţi se creditează cu operaţia de încasare a creanţelor.
   d Soldul final creditor al contului 121 Profit sau pierdere, reprezintă pierderea înregistrată.

5. Analizaţi semnificaţia soldurilor finale ale contului bifuncţional 1171 Rezultatatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită.

6. Scrieţi informaţia corectă care completează spaţiile libere:

   a. La constituirea capitalului social se aduce aport un strung şi diverse mărfuri.
   Formula contabilă este:
   % = ...(1)...
   ...(2)...
   371

   b. Se vând mărfuri în numerar. Formula contabilă este:
   5311 = %
   ...(3)...
   ...(4)...

c. Acordarea unui avans de trezorerie în numerar. Formula contabilă este:

...(5)... = 5311

d. Vânzare produse agricole. Formula contabilă este:

4111 = %

....(6).....

4427

7. O societate comercială ţine evidenţa mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul prin metoda inventarului permanent. Entitatea se aprovizionează cu mărfuri la preţ de cumpărare 40.000 lei, TVA deductibilă 20 %. La recepţie se stabileşte un adaos comercial de 30 %, TVA neexigibilă 20 %. Determinaţi formulele de calcul şi efectuaţi calculaţia prin înlocuire cifrică, pentru stabilirea următorilor indicatori:

a. TVA deductibilă
b. Adaos comercial
c. TVA neexigibilă
d. Preţ de vânzare cu amănuntul

8. În coloana A sunt indicate operaţii economice, iar în coloana B diferite formule contabile. Scrieţi, asocierile corecte dintre fiecare cifră din coloana A şi litera corespunzătoare din coloana B.

A *Operaţii economice*	B *Formule contabile*			
1. Se înregistrează ridicarea de numerar din contul de la bancă	a.	666	=	5198
2. Se înregistrează obligaţia pentru dobândă la creditele pe termen scurt	b.	5121	=	581
3. Se înregistrează plata din contul de la bancă a creditului pe termen scurt	c.	404	=	5311
4 Se înregistrează plata unui furnizor efectuată în numerar	d.	5191	=	5121
	e.	581	=	5121

9. Scrieţi numărul operaţiei economice iar alăturat treceţi formula contabilă aferentă:

1. Achiziţie prin contul de la bancă de acţiuni proprii în scopul deţinerii pe termen lung
2. Închiderea contului 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit
3. Înregistrare amortizare active biologice productive
4. Constituire rezerve statutare

10. Cheltuieli de exploatare sunt:

a. Cheltuieli privind dobânzi plătite
b. Cheltuieli cu personalul
c. Cheltuieli cu diferenţe de curs valutar
d. Cheltuieli privind amotizarea imobilizărilor

11. Explicaţi mecanismul de stabilire a rezultatului la sfârşitul anului.

12. Agentul economic „Alfa" SRL prezintă la data de 01.01.N următoarele solduri iniţiale :

SiD	301	150.000	SiD	5121	230.000	SiD	4424	10.000
SiC	1012	20.000	SiC	1068	4.000	SiC	401	366.000

În cursul lunii ianuarie au loc următoarele operaţii economice:

Operaţia 1. 04.01.N. Se înregistrează majorarea capitalului social prin încorporare de alte rezerve.

Operaţia 2. 05.01.N. Achiziţie de aparatură birotică la valoarea contabilă de intrare 30.000 lei, TVA 20 %.

Operaţia 3. 05.01.N. Se înregistrează amortizarea liniară aferentă aparaturii birotice pe luna ianuarie ţinând cont că durata normată de funcţionare este 5 ani.

Operaţia 4. 10.01.N. Aprovizionare materii prime de la furnizori în valoare de 80.000 lei, TVA 20 %.

Operaţia 5. 10.01.N. Se înregistrează consum de materii prime în valoare de 180.000 lei.

Operaţia 6. 31.01.N. Se obţin produse finite în cantitate de 5.600 bucăţi la cost efectiv 63 lei pe bucată.

Operaţia 7. 31.01.N. Se vinde unui client pe factură întreaga cantitate de produse finite la preţ de vânzare 87 lei pe bucată. TVA 20 %.

Operaţia 8. 31.01.N. Concomitent se scot din gestiune produsele finite vândute, la cost efectiv.

Operaţia 9. 31.01.N. Se regularizează situaţia TVA la sfârşitul lunii ianuarie şi cumulat cu situaţia anterioară de la începutul anului.

Operaţia 10. 31.01.N. Se închid conturile de cheltuieli şi venituri.

Se cere:

a. Elaboraţi Registrul-jurnal
b. Efectuaţi înregistrările în conturi (Cartea mare)
c. Întocmiţi Balanţa de verificare cu serii de egalităţi, Total sume şi Solduri finale

13. Completaţi casetele libere din jocul de cuvinte, cu sinonimele următoarelor elemente de activ:

1			T			G				E
2	C			A			E			
3			S		O			R		
4	N			O		P			A	E
5					M		R			

Orizontală:

1. corporale 2. mijloace circulante în decontare 3. active circulante materiale 4. intangibile 5. cash

14. Rezolvând jocul de cuvinte prin completarea termenilor pe *orizontală*, veţi obţine pe *verticală* denumirea unei datorii fiscale:

1	I		P										
2									L				E
3				S						I			

Orizontală:

1. Datorat bugetului de stat.
2. Exprimare în etalon bănesc.
3. De plătit angajaţilor.

15. Prezentaţi contul preferat.

Anexă: *Extras din* **PLANUL DE CONTURI GENERAL**[1]

CLASA 1 CONTURI DE CAPITALURI

10 CAPITAL SI REZERVE
- **101 Capital** [2]
  - *1011 Capital subscris nevărsat*
  - *1012 Capital subscris vărsat*
  - *1016 Patrimoniul public*
- **104 Prime de capital**
  - *1041 Prime de emisiune*
  - *1042 Prime de fuziune/divizare*
  - *1043 Prime de aport*
  - *1044 Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni*
- **105 Rezerve din reevaluare**
- **106 Rezerve**
  - *1061 Rezerve legale*
  - *1063 Rezerve statutare sau contractuale*
  - *1068 Alte rezerve*
- **109 Acţiuni proprii**
  - *1091 Acţiuni proprii deţinute pe termen scurt*
  - *1092 Acţiuni proprii deţinute pe termen lung*

11 REZULTATUL REPORTAT
- **117 Rezultatul reportat**
  - *1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită*
  - *1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*

12 REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR
- **121 Profit sau pierdere**
- **129 Repartizarea profitului**

14 CÂŞTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII
- **141 Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii**
  - *1411 Câştiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii*
  - *1412 Câştiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii*
- **149 Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii**
  - *1491 Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii*
  - *1491 Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deţinute*
  - *1498 Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii*

15 PROVIZIOANE
- **151 Provizioane**
  - *1511 Provizioane pentru litigii*
  - *1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor*
  - *1513 Provizioane pentru dezafectare imoblizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea*
  - *1514 Provizioane pentru restructurare*
  - *1515 Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare*
  - *1516 Provizioane pentru impozite*
  - *1517 Provizioane pentru terminarea contractului de muncă*
  - *1518 Alte provizioane*

16 IMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
- **161 Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni**
  - *1614 Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat*
  - *1618 Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni*
- **162 Credite bancare pe termen lung**

---

[1] Plan de conturi general conform OMFP nr.1802 din 29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind Situaţiile financiare anuale individuale şi Situaţiile financiare anuale consolidate

[2] În funcţie de forma juridică a entităţii se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

1621 Credite bancare pe termen lung

168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni

1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung

CLASA 2 CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20 IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201 Cheltuieli de constituire

203 Cheltuieli de dezvoltare

205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare

206 Active necorporale de exploatare şi evaluare a resurselor naturale

207 Fond comercial

208 Alte imobilizări necorporale

21 IMOBILIZĂRI CORPORALE

211 Terenuri şi amenajări de terenuri

2111 Terenuri

2112 Amenajări de terenuri

212 Construcţii

213 Instalaţii tehnice şi mijloace de transport

2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)

2132 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare

2133 Mijloace de transport

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

215 Investiţii imobiliare

216 Active corporale de exploatare şi evaluare resurse naturale

217 Active biologice productive

22 IMOBILIZĂRI CORPOARLE ÎN CURS DE APROVIZIOANRE

23 IMOBILIZĂRI ÎN CURS

231 Imobilizări corporale în curs de execuţie

235 Investiţii imobiliare în curs de execuţie

26 IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate

262 Acţiuni deţinute la entităţi asociate

263 Acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun

265 Alte titluri imobilizate

267 Creanţe imobilizate

2671 Sume datorate de entităţile afiliate

2675 Împrumuturi acordate pe termen lung

2678 Alte creanţe imobilizate

2679 Dobânzi aferente creanţelor imobilizate

269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

2691 Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280 Amortizări privind imobilizările necorporale

2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire

2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare

2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor □i activelor similare

2807 Amortizarea fondului comercial

2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale

281 Amortizări privind imobilizările corporale

2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri

2812 Amortizarea construcţiilor

2813 Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport

2814 Amortizarea altor imobilizări corporale

2815 Amortizarea investiţiilor imobiliare

2816 Amortizarea activelor corporale de exploatare şi evaluare a resurselor minerale

2817 Amortizarea activelor biologice productive

29 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR
- **290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale**
- **291 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale**
  - *2911 Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri*
- **296 Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare**
  - *2961 Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate*

CLASA 3 CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30 STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE
- **301 Materii prime**
- **302 Materiale consumabile**
  - *3021 Materiale auxiliare*
  - *3022 Combustibili*
  - *3023 Materiale pentru ambalat*
  - *3024 Piese de schimb*
  - *3025 Seminţe şi materiale de plantat*
  - *3026 Furaje*
  - *3028 Alte materiale consumabile*
- **303 Materiale de natura obiectelor de inventar**
- **308 Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale**

32 STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE

33 PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

34 PRODUSE
- **341 Semifabricate**
- **345 Produse finite**
- **346 Produse reziduale**
- **347 Produse agricole**
- **348 Diferenţe de preţ la produse**

35 STOCURI AFLATE LA TERŢI

36 ACTIVE BIOLOGICE DE NATURA STOCURILOR
- **361 Active biologice de natura stocurilor**
- **368 Diferenţe de preţ la active de natura stocurilor**

37 MĂRFURI
- **371 Mărfuri**
- **378 Diferenţe de preţ la mărfuri**

38 AMBALAJE
- **381 Ambalaje**
- **388 Diferenţe de preţ la ambalaje**

39 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE
- **391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime**
- **397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor**
- **398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor**

CLASA 4 CONTURI DE TERŢI

40 FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE
- **401 Furnizori**
- **403 Efecte de plătit**
- **404 Furnizori de imobilizări**
- **405 Efecte de plătit pentru imobilizări**
- **408 Furnizori - facturi nesosite**
- **409 Furnizori - debitori**

41 CLIENŢI ŞI CONTURI ASIMILATE
- **411 Clienţi**
  - *4111 Clienţi*
  - *4118 Clienţi incerţi sau în litigiu*
- **413 Efecte de primit de la clienţi**
- **418 Clienţi - facturi de întocmit**

419 Clienţi - creditori

42 PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421 Personal - salarii datorate
425 Avansuri acordate personalului
426 Drepturi de personal neridicate
427 Reţineri din salarii datorate terţilor
428 Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul
4281 Alte datorii în legătură cu personalul
4282 Alte creanţe în legătură cu personalul

43 ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECŢIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431 Asigurări sociale
4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale
4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale
4313 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
4314 Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate
437 Ajutor de şomaj
4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj
4372 Contribuţia personalului la fondul de şomaj
438 Alte datorii şi creanţe sociale
4381 Alte datorii sociale
4382 Alte creanţe sociale

44 BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE

441 Impozitul pe profit/venit
4411 Impozitul pe profit
4418 Impozitul pe venit
442 Taxa pe valoarea adăugată
4423 TVA de plată
4424 TVA de recuperat
4426 TVA deductibilă
4427 TVA colectată
4428 TVA neexigibilă
444 Impozitul pe venituri de natura salariilor
445 Subvenţii
4451 Subvenţii guvernamentale
4458 Alte sume primite cu caracter de subvenţii
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
447 Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate

45 GRUP ŞI ACŢIONARI / ASOCIAŢI

456 Decontări cu acţionarii / asociaţii privind capitalul
457 Dividende de plată

46 DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI

461 Debitori diverşi
462 Creditori diverşi

47 CONTURI DE SUBVENŢII, REGULARIZARE ŞI ASIMILATE

471 Cheltuieli înregistrate în avans
472 Venituri înregistrate în avans
475 Subvenţii pentru investiţii
4751 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii
4753 Donaţii pentru investiţii
4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor
4758 Alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii

49 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR

491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor - clienţi

CLASA 5 CONTURI DE TREZORERIE

50 INVESTIŢII FINANCIARE PE TERMEN SCURT

501 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate

506 Obligaţiuni
508 Alte investiţii pe termen scurt şi creanţe asimilate
5081 Alte titluri de plasament
5088 Dobânzi la obligaţiuni şi titluri de plasament
509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt
5091 Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate

51 CONTURI LA BĂNCI
511 Valori de încasat
5112 Cecuri de încasat
5113 Efecte de încasat
5114 Efecte remise spre scontare
512 Conturi curente la bănci
5121 Conturi la bănci în lei
5124 Conturi la bănci în valută
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de încasat
519 Credite bancare pe termen scurt
5191 Credite bancare pe termen scurt
5192 Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă
5198 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

53 CASA
531 Casa
5311 Casa în lei
5314 Casa în valută
532 Alte valori
5321 Timbre fiscale şi poştale
5322 Bilete de tratament şi odihnă
5323 Tichete şi bilete de călătorie
5328 Alte valori

54 ACREDITIVE
541 Acreditive
542 Avansuri de trezorerie

58 VIRAMENTE INTERNE
581 Viramente interne

59 AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
595 Ajustări pentru pierderea de valoare a obligaţiunilor emise şi răscumpărate

CLASA 6 CONTURI DE CHELTUIELI

60 CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601 Cheltuieli cu materiile prime
602 Cheltuieli cu materialele consumabile
6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022 Cheltuieli privind combustibilii
6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024 Cheltuieli privind piesele de schimb
6025 Cheltuieli privind seminţele şi materialele de plantat
6026 Cheltuieli privind furajele
6028 Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
605 Cheltuieli privind energia şi apa
606 Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor
607 Cheltuieli privind mărfurile
608 Cheltuieli privind ambalajele

61 CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERŢI
62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERŢI
63 CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

64 CHELTUIELI CU PERSONALUL

641 Cheltuieli cu salariile personalului

642 Cheltuieli cu avantajele în natură şi tichetele acordate salaruiaţilor

643 Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii

644 Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit

645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

6451 Contribuţia unităţii la asigurările sociale

6452 Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj

6453 Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate

6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială

65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

651 Cheltuieli din operaţii de fiducie

652 Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător

654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi

655 Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale

658 Alte cheltuieli de exploatare

6581 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi

6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital

66 CHELTUIELI FINANCIARE

663 Pierderi din creanţe legate de participaţii

664 Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate

6642 Pierderi din investiţiile financiare pe termen scurt cedate

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar

6651 Diferenţe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută

666 Cheltuieli privind dobânzile

668 Alte cheltuieli financiare

68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

681 Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante

686 Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierderea de valoare

6863 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

6864 Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante

69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

698 Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elemetele de mai sus

CLASA 7 CONTURI DE VENITURI

70 CIFRA DE AFACERI NETĂ

701 Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole şi a activelor biologice de natura stocurilor

7015 Venituri din vânzarea produselor finite

7017 Venituri din vânzarea produselor agricole

7018 Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor

702 Venituri din vânzarea semifabricatelor

703 Venituri din vânzarea produselor reziduale

704 Venituri din servicii prestate

705 Venituri din studii şi cercetări

706 Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii

707 Venituri din vânzarea mărfurilor

708 Venituri din activităţi diverse

709 Reduceri comerciale acordate

71 VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse

72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI

722 Venituri din producţia de imobilizări corporale

74 VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
- **741 Venituri din subvenţii de exploatare**
  - *7416 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare*

75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
- **751 Venituri din operaţii de fiducie**
- **754 Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi**
- **755 Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale**
- **758 Alte venituri din exploatare**
  - *7581 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi*
  - *7582 Venituri din donaţii primite*
  - *7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital*
  - *7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii*

76 VENITURI FINANCIARE
- **761 Venituri din imobilizări financiare**
  - *7611 Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate*
- **762 Venituri din investiţii financiare pe termen scurt**
- **764 Venituri din investiţii financiare cedate**
  - *7642 Câştiguri din investiţii pe termen scurt cedate*
- **765 Venituri din diferenţe de curs valutar**
  - *7651 Diferenţe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută*
- **766 Venituri din dobânzi**
- **767 Venituri din scontuirle obţinute**
- **768 Alte venituri financiare**

78 VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
- **781 Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare**
  - *7812 Venituri din provizioane*
  - *7864 Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante*

CLASA 8 CONTURI SPECIALE

80 CONTURI ÎN AFARA BILANŢULUI
- **803 Alte conturi în afara bilanţului**
  - *8031 Imobilizări corporale luate cu chirie*
  - *8035 Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosinţă*
  - *8037 Efecte scontate neajunse la scadenţă*

89 BILANŢ
- **891 Bilanţ de deschidere**
- **892 Bilanţ de închidere**

CLASA 9 CONTURI DE GESTIUNE**

** *Pentru organizarea contabilităţii de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opţională.*

90 DECONTĂRI INTERNE
92 CONTURI DE CALCULAŢIE
93 COSTUL PRODUCŢIEI

BIBLIOGRAFIE

1 **Bistriceanu G., Gheorghe A.**
- *Finanţe,* EDP, 1999
- *Contabilitatea întreprinderilor,* Editura Economică, 1999

2 **Bojian O.**
- *Contabilitatea în perspectivă,* Editura Humanitas, 1994
- *Bazele contabilităţii,* Editura Intelcredo, Deva,1996

3 **Capron Michel**
- *Contabilitatea financiară,* Editura Intelcredo, Deva, 1995

4 **Catedra de Contabilitate a Facultăţii de Ştiinţe Economice, Cluj-Napoca**
- *Conturile anuale,* Editura Dacia, 2000

5 **Catedra de Contabilitate a Facultăţii de Ştiinţe Economice, Cluj-Napoca**
- www.rentropstraton.ro

6 **Dănescu T.**
- *Comptabilité,* Éditions Nathan, Paris, 1991

7 **Editura Rentrop & Straton**
- *Contabilitate financiară,* Vol. I, Editura Economică, 1993

8 **Favro E.**
- *Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind Situaţiile financiare anuale individuale şi Situaţiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr.1802/2014,* Editura CECCAR, 2015

9 **Feleagă N., Ionaşcu I.**
- *Bazele contabilităţii pentru viitori Economişti, Editura Dacia, 2005*
- *Contabilitatea generală a firmei,* Vol. I, III, Editura Evcont Consulting, Suceava, 2005

10 **Institutul Naţional de Dezvoltare Profesională Continuă**
- *Bazele contabilităţii,* Editura Naţional, 2000
- *Bazele contabilităţii,* Editura Intelcredo, 2001
- *Contabilitatea financiară,* Editura Intelcredo, 2001

11 **Matiş D., Achim S., Groşan A.**
- *Managementul contabilităţii româneşti,* Editura Intelcredo, Deva, 1999

12 **Moroşan I.**
- *Contabilitatea financiară românească,* Editura Intelcredo, 2009

13 **Oprea C., Ristea M.**
- *Contabilitatea financiară românească,* Editura Intelcredo, 2002.

14 **Oprean I., Popa I.**
- *Să învăţăm împreună contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor,* Editura Jurnalul de Sighet, 1997

15 **Pântea P., Bodea G.**
- *Metodica desfăşurării activităţii didactice la disciplina contabilitate,* Editura Jurnalul de Sighet, 1998

16 **Pântea P.**
- *Contabilitate - manual pentru clasa a IX-a,* Editura Oscar Print, 2004

17 **Pântea P., Bodea Gheorghe**
- *Contabilitate - manual pentru clasa a X-a,* Editura Oscar Print, 2005

18 **Pop A.**
- *Realizarea Situaţiilor financiare şi calculaţia costurilor - manual pentru clasa a XII-a,* Editura Oscar Print, 2014

19 **Popan M.**
- *Patrimoniul unităţii - manual pentru clasa a IX-a,* Editura Oscar Print, 2015

20 **Popan M.**
- *Contabilitatea societăţilor comerciale,* Vol. I, Editura CECCAR, Bucureşti,1995

21 **Popan M.**
- *Contabilitatea întreprinderii, vol. I,* Editura Mărgăritar, 1998

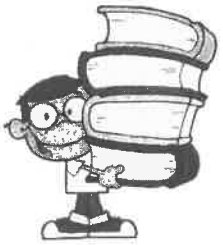
22 **Popan M.**
- *Contabilitatea societăţilor comerciale,* Vol. II. Editura CECCAR, Bucureşti, 1996

23 **Popan M.**

24 **Popan M.**

25 **Ristea M.**

26 **Ristea M., Dumitru G., Ioanăş C.**

27 **Ristea M. (coordonator), Olimid L., Stoian A., Nişulescu I., Răileanu V.**

28	**Stoica A.**	• *Evaluarea curentă şi examenele,* Editura Prognosis, 1991
29	***	• *Legea contabilităţii nr. 82/1991 republicată, modificată şi completată*
30	***	• *Monitorul Oficial,* colecţie
31	***	• Revista *Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor,* colecţie
32	***	• Revista *Economistul – ediţie specială,* colecţie
33	***	•*Standarde Internaţionale de contabilitate,* Editura Economică, 2001
34	***	• *Legea privind Codul fiscal nr. 227/ 2015*
35	**Ministerul Finanţelor Publice**	• *Ordin MFP nr.2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii*
36	**Ministerul Finanţelor Publice**	• *Ordin MFP nr. 1802 din 25 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind Situaţiile financiare anuale individuale şi Situaţiile financiare anuale consolidate*
37	**Ministerul Finanţelor Publice**	• *Ordin MFP nr.2634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile*
38	**Ministerul Finanţelor Publice**	• *Ordin MFP nr.52 din 14 ianuarie 2016 privind aprobarea calculatorului pentru determinarea deducerilor personale lunare*
39	**Ministerul Finanţelor Publice**	• *Ordin MFP nr.123 din 28 ianuarie 2016 privind principalele aspecte legate de întocmirea şi depunerea Situaţiilor financiare anuale şi a Raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice*
40	**Ministerul Finanţelor Publice**	www.mfinante.ro